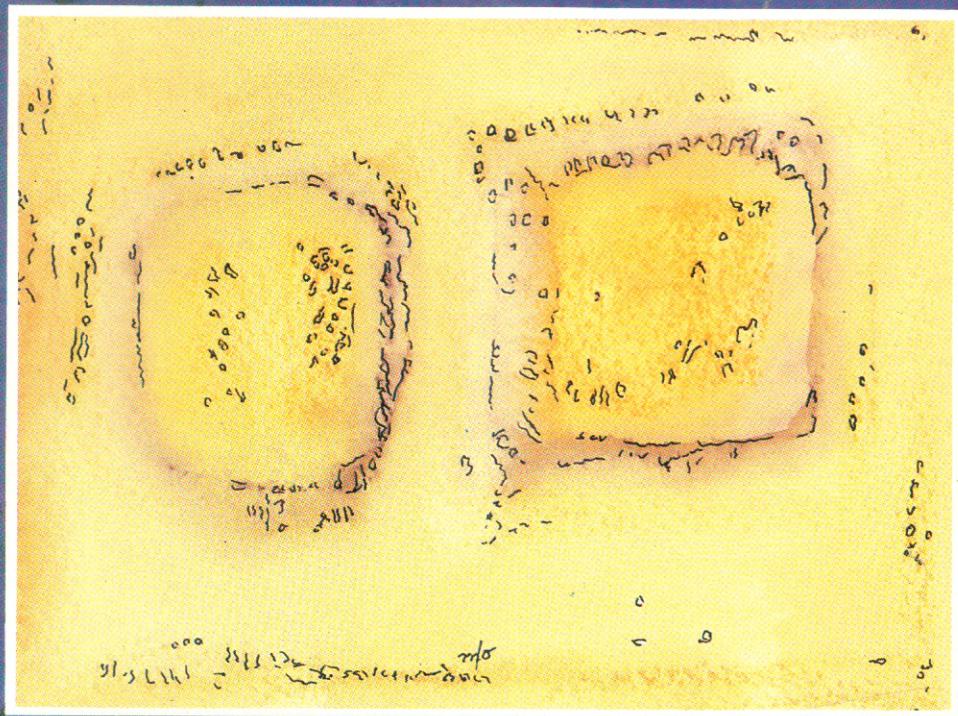


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

71

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
“100% Azul ou Quase”,  
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*  
(AGOSTO - 2001)



*Marola Omartem*  
é o autor da obra  
reproduzida em destaque  
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos nºs 1 a 63*.  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

# SUMÁRIO

## **Doutrina**

• ICMS e ISS - estremação da incidência - <i>Aires F. Barreto</i>	7
• O parcelamento de débito fiscal espontaneamente confessado à luz do novo artigo 155-A, § 1º, do Código Tributário Nacional - <i>Alexandre Macedo Tavares</i>	19
• ICMS: da Impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente” - <i>Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo</i>	25
• Uma burla à CF: o caso PIS/Cofins das transportadoras de combustíveis derivados do petróleo - <i>Aroldo Gomes de Mattos</i>	41
• Pis e Cofins sobre locação de bens móveis - <i>Eduardo Gonzaga Oliveira de Natal e Flávio Melo Monteiro</i>	51
• Sigilo fiscal e reserva de jurisdição - <i>Fernando Facury Scaff</i>	60
• Lei Interpretativa e prescrição do direito de repetir: novo prazo para a contribuição ao PIS - <i>Gabriel Lacerda Troianelli</i>	72
• Imposto de renda em aplicações financeiras - <i>Genison Augusto Couto Silva</i>	77
• Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema - <i>Heleno Taveira Tôrres</i>	84
• A imputação e a consignatária do tributo - conflito aparente entre os artigos 163 e 164 do CTN - <i>Hugo de Brito Machado</i>	104
• Empresas de transporte de cargas e de passageiros - direito ao crédito do ICMS sobre aquisições de materiais de consumo, energia elétrica e serviços de telecomunicações - <i>Jair Benatti</i>	109
• A Lei Complementar 104 e a exclusão da multa no parcelamento de débito tributário - <i>Manuel Luís da Rocha Neto e Andréa Viana Arrais Maia</i>	114
• A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário - <i>Marcos Rogério Lyrio Pimenta</i>	119
• A fiscalização tributária - procedimento administrativo vinculado, à luz do art. 142 do CTN - <i>Roni Genicolo Garcia</i>	127

## **Pareceres**

• Cobrança de ISS por municípios servidos por estradas objeto de privatização - necessidade de repasse ao preço tarifário - <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	141
• Contribuição previdenciária - diretor empregado de sociedade por quotas - segurado obrigatório - <i>Consultoria Jurídica do Ministro da Previdência e Assistência Social</i>	151
• Contribuição previdenciária - representante comercial autônomo - configuração de vínculo empregatício - <i>Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social</i>	155

# A Imputação e a Consignatária do Tributo - Conflito Aparente entre os artigos 163 e 164 do CTN

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

O Código Tributário Nacional estabelece que existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidades pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as regras que enumera, na ordem estabelecida, a saber: (a) em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; (b) primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; (c) na ordem crescente dos prazos de prescrição; (d) na ordem decrescente dos montantes.<sup>1</sup>

Logo adiante, porém, estabelece que a importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos que indica, entre os quais o de recusa do recebimento ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória.<sup>2</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta existir um conflito entre a norma que atribui à autoridade administrativa o dever de fazer a imputação, seguindo as regras que indica, e aquela outra que atribui ao sujeito passivo o direito de consignar em pagamento o crédito o valor que pretende pagar, na hipótese de recusa ou subordinação do pagamento a pagamento outro. Para o ilustre Professor das Minas Gerais seriam inconciliáveis as normas dos artigos 163 e 164 do Código Tributário Nacional. Em suas palavras, trata-se de um “estranho conúbio no leito pedregoso do CTN entre os institutos da *imputação do pagamento* e da *consignação em pagamento*, uma algaravia sem par que se resolve pela inconstitucionalidade da primeira”.<sup>3</sup> A norma que atribui à Fazenda Pública o dever de fazer a imputação do pagamen-



**Hugo de Brito  
Machado**  
é Juiz aposentado do  
TRF da 5ª Região,  
Professor Titular de  
Direito Tributário da  
Universidade Federal  
do Ceará e Presidente  
do Instituto Cearense  
de Estudos Tributários.

<sup>1</sup> Código Tributário Nacional, art. 163.

<sup>2</sup> Código Tributário Nacional, art. 164, inciso I.

<sup>3</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 701.

to feito pelo contribuinte segundo os critérios definidos no art. 163 seria inconstitucional porque, em síntese, violaria as garantias do contribuinte, consubstanciadas nos princípios da não-surpresa e do devido processo legal na constituição e cobrança do crédito tributário.

Sem prejuízo dos bons argumentos que sustentam a afirmação de inconstitucionalidade do art. 163, penso que talvez seja apenas aparente o conflito entre este e o art. 164, inciso I, do Código Tributário Nacional.

É o que vamos neste pequeno estudo demonstrar.

## 2. O Aparente Conflito

Realmente, parece contraditório atribuir à autoridade administrativa o poder dever de imputar o pagamento recebido à quitação de tributo diverso daquele que o sujeito passivo quer pagar (art. 163), e ao mesmo tempo atribuir a este o direito de promover ação de consignação quando ocorra a recusa ou a subordinação do pagamento do tributo ao pagamento de outro crédito tributário (art. 164, inciso I). Essa contradição, porém, talvez seja apenas aparente. Resulta especialmente de um enfoque no qual não é feita a distinção entre o direito material e o direito processual.

A norma do art. 163 é de direito material. Atribui à Fazenda o direito de fazer a imputação. E não é certo que a imputação seja válida em qualquer caso, mesmo como forma de compelir o contribuinte a um pagamento que reputa indevido, seja porque a obrigação tributária não chegou a nascer, seja porque já extinto pela decadência o direito de lançar, ou pela prescrição a ação para a respectiva cobrança.

Já a norma do art. 164 é de direito processual. Atribui ao sujeito passivo o

direito de ação, e o faz exatamente para dar a este um instrumento processual a ser utilizado sempre que entender feita a imputação indevidamente, quer porque o crédito tributário ao qual a autoridade quer fazer a imputação do pagamento não chegou a existir à míngua de lei válida ou de suporte fático capaz de produzir a relação obrigacional tributária em questão, quer porque já não pode ser constituído em face da decadência se haver consumado, ou se constituído está já não pode ser cobrado, porque já consumada a prescrição que extinguíu a ação para a cobrança respectiva.

Sendo possível, como no caso efetivamente é, uma interpretação que coloca as duas normas em harmonia, uma complementando o sentido da outra, não é razoável a preferência por uma outra interpretação, que as coloca em conflito. A norma do art. 163 atribui à autoridade administrativa, competente para receber, o poder dever de imputar o valor recebido a um dos dois ou mais do sujeito passivo que efetua o pagamento. Já a norma do art. 164, inciso I, atribui ao sujeito passivo que deseja efetuar o pagamento, o direito de ação contra a Fazenda Pública, se entender que aquela imputação está sendo feita indevidamente. A primeira é uma norma de direito material, enquanto a segunda é uma norma de direito processual. Assim, parece-nos que o conflito apontado pelo Professor Navarro Coelho é apenas aparente.

## 3. O Poder-Dever de fazer a Imputação do Pagamento

### 3.1. Oportunidade para a imputação

A imputação do pagamento, ou mais exatamente, a imputação do valor que o sujeito passivo pretende pagar, à extinção de determinado crédito tributá-

rio, há de ser feita pela autoridade no momento em que o sujeito passivo da obrigação tributária vai exercer o seu direito de pagar. Em outras palavras, é uma prerrogativa da Fazenda Pública, sempre prévia ao pagamento.<sup>4</sup> Não pode ser tal prerrogativa exercitada depois de feito o pagamento. Por isto mesmo é atribuída à autoridade administrativa competente para receber o pagamento, e não a outra autoridade da administração tributária.

Exatamente porque se trata de um poder-dever da autoridade administrativa competente para receber o pagamento é que, a delegação da atribuição de receber o crédito tributário aos estabelecimentos bancários colocou em desuso esse poder-dever, que evidentemente não foi e nem podia ser delegado juntamente com a atribuição de receber.

Recebido nos termos em que o pagamento é oferecido pelo sujeito passivo, não pode a autoridade administrativa posteriormente fazer a imputação do que foi pago à quitação de outro ou outros débitos do mesmo sujeito passivo.<sup>5</sup> Se pudesse ser feita a imputação posteriormente estaria inteiramente esvaziada a norma do art. 164, inciso I, que assegura ao sujeito passivo o direito de promover a consignatória se discordar da imputação.

### *3.2. Limites do poder-dever de imputação*

O poder-dever de fazer a imputação diz respeito tanto aos créditos tributários

propriamente ditos, vale dizer, àqueles regularmente constituídos pelo lançamento, como aos tributos em relação aos quais tenha o sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento, desde que esteja vencido o prazo legalmente estabelecido para esse fim. Não abrange, porém, o créditos tributário, nem o dever de antecipar o pagamento de tributo que esteja com exigibilidade suspensa.

Também não abrange os créditos tributários cujas ações de cobrança tenham sido extintas pela prescrição, nem aqueles tributos, ou penalidade pecuniária que não possam mais ser objeto de lançamento em face da decadência do direito de constituir o crédito tributário respectivo.

### *3.3. O desuso da imputação*

O desuso da prerrogativa de fazer a imputação em face da sistemática de recebimento dos tributos tem sido reconhecido e afirmado pela doutrina,<sup>6</sup> e na verdade é da maior evidência. No sistema de arrecadação dos tributos instituído por razões pragmáticas, quem recebe não é autoridade. Não exerce atividade própria da Administração Tributária, que a rigor só pode ser delegada a pessoa jurídica de direito público.<sup>7</sup> Exerce simplesmente a função de arrecadar, que não constitui atividade administrativa e por isto mesmo pode ser atribuída a pessoa de direito privado sem que configure delegação da competência administrativa.<sup>8</sup> Em se tratando de paga-

<sup>4</sup> Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização do *Direito Tributário Brasileiro*, 11<sup>a</sup> edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 873.

<sup>5</sup> TRF da 3<sup>a</sup> Região, 3<sup>a</sup> Turma, Ap. Civ. 1999.03.99.114136-7, Rel. Desa. Federal Cecília Hamati, DJU de 31.05.2000, e *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT/ABDT, São Paulo, nº 35, pp. 275/277.

<sup>6</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 7<sup>a</sup> edição Saraiva, São Paulo, 1995, p. 304; José Jayme de Macedo Oliveira, *Código Tributário Nacional*, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 455.

<sup>7</sup> Código Tributário Nacional, art. 7º.

<sup>8</sup> Código Tributário Nacional, art. 7º, § 3º.

mento feito junto à rede bancária não tem aplicação a norma do art. 163 do CTN.<sup>9</sup>

Como não é a autoridade administrativa que efetua o recebimento, não tem esta, na prática, oportunidade para fazer validamente a imputação nos termos do art. 163 do CTN. A ocorrência de casos isolados nos quais a autoridade administrativa tem feito imputações a posteriori,<sup>10</sup> não invalida nossa tese. São ilegalidades pontuais que podem e devem ser combatidas pelos meios judiciais adequados.

#### *3.4. Inconstitucionalidade da imputação*

Entendida a norma do art. 163 do Código Tributário Nacional com o alcance que lhe parece emprestar Sacha Coêlho, tal norma na verdade contraria a vigente Constituição, porque implica violência ao princípio do devido processo legal. A Fazenda Pública não pode impor ao sujeito passivo da obrigação tributária a aceitação da imputação que pretenda fazer, de um pagamento, à extinção de crédito tributário que ele sujeito passivo não queira pagar.

Ocorre que se pode dar ao art. 163 do Código Tributário Nacional interpretação que o coloca em harmonia tanto com o art. 164 do mesmo Código, como com a Constituição vigente. Na verdade a norma do art. 163 tem alcance bem mais restrito. Aplica-se somente aos casos em que, sendo o pagamento efetuado diretamente à Administração Tributária, a autoridade exerce o seu poder-dever de fazer a imputação ali prevista e mesmo assim o sujeito passivo efetue o pagamento, em vez de exercitar o seu direito de ação contra a Fazenda Públí-

ca, nos termos do art. 164, inciso I, do mesmo Código. Ou, então, no julgamento do mérito da ação promovida pelo sujeito passivo.

Assim, não vemos inconstitucionalidade na norma do art. 163 do Código Tributário Nacional, embora a inconstitucionalidade possa invalidar determinada interpretação daquele dispositivo, e assim o ato administrativo que eventualmente seja praticado com fundamento naquela interpretação.

### **4. A Ação de Consignação em Pagamento**

#### *4.1. O direito de ação*

O direito de promover a ação de consignação em pagamento é direito processual. Direito de ação, que não se confunde com o direito material e, assim, como direito autônomo, nasce da simples recusa da autoridade administrativa. Se esta se recusa a receber o pagamento nos termos em que é oferecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, ou condiciona tal recebimento ao pagamento de outro tributo, ou penalidade pecuniária, ou ao cumprimento de obrigação acessória, nasce para o sujeito passivo o direito subjetivo processual.

Não há conflito entre a norma do art. 163, que confere à autoridade administrativa a prerrogativa de fazer a imputação do pagamento, e a norma do art. 164, que assegura ao sujeito passivo o direito de promover a consignatória, porque a questão de saber se a atitude da autoridade administrativa tem ou não tem fundamento no art. 163 não é posta no juízo de admissibilidade da ação. É questão de mérito. Se a atitude da autoridade administrativa estiver efetivamente fundada no art. 163 a ação de

<sup>9</sup> Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, Liv. do Advogado/ESMAFE-RS, Porto Alegre, 2000, p. 545.

<sup>10</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário*, 2<sup>a</sup> edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 701.

consignação em pagamento será julgada improcedente.

#### *4.2. Juízo de admissibilidade e juízo de mérito*

Embora em certos casos possa parecer tênue a diferença entre o juízo de admissibilidade e o juízo de mérito, certo que em princípio eles são inconfundíveis. No juízo de admissibilidade examina-se a presença dos pressupostos processuais e das condições da ação, entre as quais, para os fins deste estudo, destaca-se a possibilidade jurídica do pedido, vale dizer, a possibilidade, em tese, de ser acolhida a pretensão. No juízo de mérito, diversamente, o que se examina é a procedência da pretensão no caso concreto formulada pelo autor.

No que concerne à ação de consignação em pagamento, no juízo de admissibilidade se há de examinar simplesmente se existe, ou não, a possibilidade jurídica, em tese, de acolhimento do pedido do autor. E essa possibilidade é inegável, visto como a autoridade administrativa, ao recusar o pagamento, ou condicionar este ao pagamento de outro tributo, pode ter agido em desconformidade com a lei. Pode ter ocorrido, por exemplo, a recusa pura e simples do pagamento, com o propósito de fazer com que o sujeito passivo da obrigação tributária incorra em mora, ou não lhe tenha assegurada a vantagem de uma denúncia espontânea de infração tributária, se o pagamento é pretendido pelo sujeito passivo em seqüência àquela denúncia. Pode ocorrer também que a autoridade administrativa condicione o recebimento da quantia oferecida ao pa-

gamento de um tributo indevido, ou que tenha sido alcançado pela decadência, ou cuja ação de cobrança tenha sido atingida pela prescrição. Em face da possibilidade, em tese, de acolhimento da pretensão do autor, faz-se presente a possibilidade jurídica do pedido, sendo portanto cabível a consignatária.

A recusa de recebimento, ou a subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória, em tese abrem ensejo à propositura da ação de consignação em pagamento. O art. 164, inciso I, confere ao sujeito passivo da obrigação tributária apenas o direito processual, o direito de ação. Faz existente a possibilidade jurídica do pedido.

Já a questão de saber se a consignatária é procedente, ou improcedente, há de ser examinada no julgamento do mérito. Como assevera Baleeiro, em face do art. 163 do Código Tributário Nacional “a autoridade pode recusar receber o tributo, se o sujeito passivo, tendo dois ou mais débitos quiser pagar outro fora daquela ordem de prioridades”. E adiante, esclarece: “Nesse caso não será procedente a consignação do art. 164, I, para a quebra de escala legal de imputações”.<sup>11</sup>

#### **5. Conclusão**

Como se vê, independentemente de ser inconstitucional, ou não, a norma do art. 163, o conflito entre esta e a norma do art. 164, inciso I, do Código Tributário Nacional, é na verdade apenas aparente, pois a primeira é norma de Direito Tributário material, enquanto a segunda é norma de Direito Processual.

<sup>11</sup> Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11<sup>a</sup> edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 872.