Imputação em pagamento

O artigo 163, caput do Código Tributário Nacional trata da imputação em pagamento: *"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 penalidade de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação"*

Portanto, o contribuinte efetua o pagamento de um valor mas deve mais tributos do que o valor depositado, vários tipos de tributos, lançados em diversas datas. Então, surge a dúvida de qual tributo está sendo pago e qual o sujeito ativo dessa obrigação. Tal hipótese era mais comum no passado; atualmente, com a evolução dos meios de pagamento, é mais simples para o contribuinte especificar o que foi pago. A imputação é muito utilizada em sede de execução fiscal.

A imputação obedece as regras previstas também no artigo 163 do Código Tributário Nacional, na ordem em que são enumeradas: *"I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; III – na ordem crescente dos prazos de prescrição; IV – na ordem decrescente dos montantes"*

Débitos por obrigação própria são aqueles que existem em razão do sujeito passivo ser contribuinte ou responsável pela obrigação. Contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I, CTN). Responsável, por sua vez, é aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei, sem se revestir da condição de contribuinte (art. 121, II, CTN).

Nesse ínterim, observa-se que primeiro são pagos os débitos por obrigação própria e depois os derivados de responsabilidade tributária. A seguir, as contribuições de melhorias, taxas e depois os impostos. As contribuições de melhoria têm preferência pois são o tributo com maior retributividade ao sujeito passivo.

Importante frisar que não há previsão para o pagamento das demais espécies tributárias – impostos compulsórios e contribuições especiais – porque o Código Tributário Nacional adota a teoria tripartite, e não a pentapartite como a Constituição Federal.

A Constituição Federal é de 1988, posterior ao Código Tributário Nacional de 1966, o qual foi recepcionado por ela. Por isso, não há a previsão no artigo em comento para o pagamento dos impostos compulsórios e das contribuições especiais.

Caso os incisos I e II não sanem a imputação, utiliza-se a ordem crescente dos prazos de prescrição ou a ordem decrescente dos montantes.

Repetição de Indébito

A repetição de indébito tem tratamento legal nos artigos 165 e seguintes do Código Tributário Nacional, na seção destinada ao pagamento indevido. Tem por fundamento a *vedação ao enriquecimento sem causa*. É o direito do sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de pagamento, ressalvado o disposto no artigo 162, §4° do Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 165, `caput` do Código Tributário Nacional.

Quando há um pagamento indevido, a Administração enriquece sem um motivo, sem causa, ilicitamente portanto.

O contribuinte, por outro lado, tem um decréscimo injustificado em seu patrimônio. Dessa forma, fará jus à restituição do tributo, independentemente do mérito, de o contribuinte achar se o tributo é devido ou não.

Para Leandro Paulsen:

> *Efetuado pagamento indevido, surge o direito ao ressarcimento. Isso porque, em matéria tributária, ninguém age por liberalidade, mas estritamente por força de lei, sendo que o pagamento indevido implica enriquecimento sem causa do suposto credor em detrimento do suposto devedor.* (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.)

Por consequência, como destaca Eduardo Sabbag,

> *Se for pago o tributo a maior, aquele que o fez terá direito à restituição sem qualquer empecilho a ser imposto pelo Fisco (art. 165, caput, CTN). Vê-se, portanto, que é dispensável a prova do erro, bastando ao sujeito passivo que prove que pagou sem causa jurídica, uma vez que o ônus da prova recai sobre quem alega ter indevidamente pago o gravame.* (SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.)

Ademais, na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido, como prevê a Súmula 162 do Superior Tribunal de Justiça, demonstrando que a causa da repetição de indébito é o pagamento indevido e não o seu mérito.

Tal qual definem os incisos do artigo 165 do Código Tributário Nacional, acima referido, é cabível nos casos de: “I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

Os tributos podem ser classificados em diretos e indiretos. Tributo direto é aquele em que o sujeito passivo não consegue passar o encargo econômico para outra pessoa (exemplo: IPVA, IPTU). Em outra vertente, tributo indireto é aquele em que o sujeito passivo consegue repassar esse encargo econômico (exemplo: ICMS, IPI).

A repetição de indébito faz mais sentido quando se pensa em tributo direto, haja vista que o contribuinte não consegue repassar o encargo econômico.

O fundamento da diferenciação é mais jurídico que econômico. Tal questão foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 188.488, do qual sugerimos a leitura!

Como visto em momento anterior, **nos tributos diretos, o contribuinte de fato e o de direito se confundem**; aquele que realiza o pagamento do tributo é também quem arca com seu encargo econômico.

No tributo indireto, aquele que efetua o pagamento do tributo não arca com o encargo econômico, mas o repassa.

Para a doutrina, é contribuinte de fato aquele que efetivamente arcou com o encargo econômico e contribuinte de direito aquele que simplesmente recolheu o tributo.

No caso dos tributos diretos, fica claro que quem terá direito à repetição de indébito é quem efetuou o pagamento indevido. Todavia, nos tributos indiretos, identificar o beneficiário da repetição de indébito é mais complexo.

Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal, na Súmula 71 entendia que:

> *"Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto"*

Na ocasião, compreendeu a Corte Suprema que, se não há como identificar quem arcou com o encargo, não faz sentido a restituição do tributo ao sujeito passivo, apenas transferindo o enriquecimento sem causa da Administração para o enriquecimento sem causa do particular.

Porém, essa Súmula, de 1963, era anterior ao Código Tributário Nacional de 1966. Com o advento da legislação tributária, entendimento diverso foi positivado, como se denota do artigo 166 do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir:

> *"A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".*

O Supremo Tribunal Federal, na Súmula 546, então, firmou entendimento diverso da Súmula 71:

> *"Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo."*

A regra geral, porém, ainda é o contribuinte de fato não ter legitimidade para pleitear a restituição (STJ, REsp 983.814-MG). Há uma crítica a ser feita. Se a repetição de indébito é orientada pelo princípio da vedação do enriquecimento sem causa, e se o contribuinte arcou com o tributo, por que não pode ser ressarcido por ele?

Ilustra a doutrina que:

> *"Impostos 'indiretos', ou 'que repercutem', são aqueles cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte (contribuinte de direito), mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponível (contribuinte de fato). Normalmente essa terceira pessoa é o consumidor final, que, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o quantum do imposto."* (CHIMENTI, Ricardo Cunha. Teoria e prática do direito tributário. 3. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.)

Há uma exceção a esse entendimento do Superior Tribunal de Justiça: o contribuinte de fato tem legitimidade para pleitear a repetição relativa ao ICMS cobrado sobre serviços públicos concedidos (STJ REsp 1.299.303/SC e 1.349.196/RJ).

Tece o artigo 167 do Código Tributário Nacional que:

> *"A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição. Parágrafo único: A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar."*

O pagamento em atraso do tributo gera ao contribuinte o pagamento de multa e de juros de mora, e essa multa de mora e esses juros de mora são calculados em função do valor do tributo. Geralmente, a lei atribui uma porcentagem do valor do tributo para a multa de mora; os juros são definidos em função do tempo, mas também em função do valor do tributo.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário ou da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa (que é a extinção não contenciosa do crédito), ou quando passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (art. 168, CTN).

Lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142, `caput`, CTN). Visa a constituir o crédito tributário. Essa atividade administrativa é vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único, CTN).

No lançamento de ofício, a Administração apura e notifica o contribuinte sobre a ocorrência do fato gerador. O lançamento por declaração é aquele em que o contribuinte apura a ocorrência do fato gerador e comunica à Administração e, esta, após devida apuração, notifica o contribuinte para pagamento.

O lançamento por homologação (LC 118/05, válido a partir de 09/06/2005) é feito pelo próprio contribuinte que apura o quanto deve. Ele próprio antecipa o pagamento e depois a Administração homologa o que foi feito.

Pontua a doutrina que:

> *Nos tributos sujeitos a lançamentos por homologação (IPI, ICMS, PIS, IR, entre outros), o sujeito passivo se antecipa ao Fisco, entrega à Administração a declaração pertinente, informando o valor dos tributos devidos, e procede ao pagamento do gravame, aguardando o procedimento homologatório tácito ou expresso. Dessa forma, é o próprio contribuinte que torna clara a situação impositiva, sem qualquer interferência do Fisco. Com efeito, o débito declarado traduz-se no débito constituído por iniciativa do contribuinte, que se vale de um procedimento não impositivo. Ad argumentandum, o débito apurado já é aquele constituído pela iniciativa do Fisco, que se vale de um procedimento impositivo. O termo inicial da contagem do prazo para pleitear a repetição de indébito no lançamento de ofício e por declaração é o pagamento do tributo. Já no lançamento por homologação, a situação é diversa, é a homologação quem extingue o crédito e não o pagamento do tributo.* (SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.)

Como é a homologação que extingue o crédito tributário, não se conta do pagamento.

Inicialmente, ocorrido o fato gerador, dentro de alguns dias, o contribuinte efetuava o pagamento antecipado e depois a autoridade administrativa o homologava. Desta homologação, contava-se o prazo de 05 (cinco) anos.

Há dois tipos de homologação, a expressa e tácita. A expressa é aquela em que a Fiscalização observa o contribuinte e atesta, homologando expressamente que o lançamento foi devido. Na prática, essa homologação não ocorre. A tácita ocorre quando o Fisco deixa escoar o prazo de 05 (cinco) anos sem homologar o tributo. Então, depois desses 05 (cinco) anos sem homologação, surgia para o contribuinte a possibilidade de requerer a repetição do indébito, na tese do “cinco mais cinco”.

A Lei Complementar 118/05, de caráter interpretativo, em seu art. 3° mudou esse panorama, passando a considerar o crédito extinto com o pagamento:

> *Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

Conforme Eduardo Sabbag:

> *É fácil perceber que art. 3º sepultou a teoria dos "cinco mais cinco", por muitos anos chancelada no STJ, segundo a qual a restituição de tributos constituídos por lançamento por homologação obedecia a um prazo de 10 anos, ou seja, 5 anos para homologar (art. 150, § 4° c/c art. 156, VII, ambos do CTN) e outros 5 anos para a prescrição da ação (art. 168, I, CTN). Portanto, o termo a quo para a contagem do prazo de restituição se dava com a data da homologação (seja expressa ou tácita).* (SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.)

Porém, dado o seu caráter interpretativo e a consequente possibilidade de retroatividade (art. 106 CTN) essa Lei gerou grande insegurança jurídica: a Fazenda Pública passou a cobrar pelo que havia pago ao contribuinte além dos 05 (cinco) anos anteriormente vigentes, a "repetição da repetição do indébito".

O conflito chegou ao Superior Tribunal de Justiça e foi decidido que a Lei Complementar 118/05 não poderia retroagir, logo, após a sua vigência, o contribuinte só poderia pedir a repetição de 05 (cinco) anos. A decisão foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal e a situação foi estabilizada.

Segue julgado:

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL DECENAL. 1. O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 566.621/RS, firmou a tese segundo a qual o prazo prescricional de cinco anos, para as ações de repetição de indébito ou de compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, previsto na Lei Complementar n. 118/2005, é aplicável às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, independentemente do período em que foram recolhidos os tributos tidos como indevidos. 2. Não se trata, no caso em exame, de discussão a respeito da correção monetária de créditos escriturais, mas de compensação de valores pagos indevidamente a título de IPI sobre descontos incondicionais concedidos na comercialização de produtos. 3. A presente ação foi ajuizada em 24/5/2005, portanto, antes da vacatio legis, razão pela qual se deve aplicar a prescrição decenal. 4. Recurso especial a que se dá provimento.* (STJ. REsp 1626948/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 05/06/2018, DJe 15/06/2018)

O inciso II do artigo 168 do Código Tributário Nacional, estudado anteriormente, é uma hipótese bem excepcional, haja vista sua inaplicabilidade funcional no caso concreto.

Em relação ao artigo 168 do Código Tributário Nacional, não há definição legal que firme se ele é aplicável para o pedido administrativo ou judicial, de modo que, a princípio, o contribuinte pode se dirigir tanto à Administração quanto ao Poder Judiciário para o pleito. Nos últimos anos, tem se consolidado o entendimento de que a fase administrativa é necessária para que a lide se forme antes de provocar o Poder Judiciário.

O artigo 169 do Código Tributário Nacional define que:

> *"Prescreve em 02 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada."*

O parágrafo único traz uma hipótese de prescrição intercorrente, uma sanção à parte que se mantém inerte no processo. Todavia, há críticas a respeito dela. O prazo, após ser interrompido, inicia-se na metade, e não no prazo prescricional ordinário, o que pode trazer severos prejuízos ao contribuinte em contrassenso à lei. Ademais, o prazo recomeça a partir da intimação da Fazenda Pública, em erro claro do legislador, pois a prescrição deve correr quando observada a inércia.

A nosso entender, esse dispositivo ofende a razoabilidade e a isonomia.