

REPETIÇÃO DO INDÉBITO DE TRIBUTO INDIRETO

Antonio Thiago Menezes Ferreira *

RESUMO

A presente pesquisa busca examinar o dispositivo previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece requisitos para a restituição de tributos que comportam, por sua natureza, transferência de encargo. A escolha do referido tema se dá em virtude da existência de contradições e inconsistências nos argumentos fazendários e nos tribunais ao afastar a legitimidade do contribuinte final, como também a utilização de argumentos contraditórios para afastar o direito de restituição do contribuinte legal e a necessidade equivocada de provas ou autorização do contribuinte final para que se conceda a restituição. A metodologia aplicada consistiu em análises de opiniões doutrinárias, bem como da legislação vigente e artigos científicos. Ao desenvolver o artigo foram abordados os conceitos de sujeitos ativo e passivo na relação jurídica tributária e a previsão legal do artigo 166 do CTN. Em seguida analisa-se a aplicação das duas interpretações do fisco aos casos de restituição previstos no referido artigo, além da possibilidade ou impossibilidade de a Fazenda Pública aplicar somente uma das suas interpretações, evitando lesão ao direito dos contribuintes e o enriquecimento ilícito do Estado. Por fim, analisam-se as opções para uma possível solução desse conflito para garantir a segurança jurídica e se evitar o enriquecimento ilícito do Estado, levando em consideração os aspectos doutrinários e legais acerca do tema proposto.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Artigo 166 CTN. Indébito. Tributo Indireto. Restituição Tributária.

* Bacharel em Direito (UNIFOR), especialista em Direito Tributário (UNIDERP) e Advogado. Endereço postal: Rua Martinho Rodrigues 1301 B apto 303. Email: thiagomenezesf@gmail.com

INTRODUÇÃO

As questões acerca dos tributos indiretos e da repercussão ainda são tabus a serem quebrados no Brasil. Não há consenso doutrinário em vários pontos desses temas, principalmente em reconhecer juridicamente como válida a repercussão que geraria mais direitos com relação aos tributos indiretos.

Por mais que existam decisões e jurisprudência consolidada e até mesmo normas que tratam direta e indiretamente da tributação indireta, essa discussão ainda está longe de chegar a um denominador comum. Grande parte das decisões tem sido em sentido contrário aos avanços jurídicos e sociais e sempre em benefício do Estado, em especial da Fazenda Pública.

A relação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato é um dos pontos não pacificados e mais nebulosos do Direito tributário, tendo em vista que no artigo 166 do CTN identificam-se a tributação indireta, os efeitos da repercussão e o enriquecimento ilícito do Estado. Ademais, o legislador tributário não deixou clara no referido artigo a intenção do comando normativo previsto para a restituição do tributo indireto, deixando margem para diversas interpretações, causando prejuízo ao contribuinte e insegurança jurídica.

Diante disso, este trabalho tem por objetivo examinar o conceito de sujeito passivo e ativo, a repetição do tributo indireto e o reconhecimento da repercussão que gera legitimidade ao contribuinte de fato, bem como analisar possíveis soluções para o impasse entre a Fazenda Pública e os contribuintes, bem como a necessidade de reconhecimento prático jurídico do instituto da repercussão, além de aferir o locupletamento ilícito do Estado ao negar restituição aos contribuintes de fato e de direito no contexto da repetição de indébito do tributo indireto.

Busca-se explorar e conhecer o terreno fértil da tributação indireta e do instituto da repercussão, considerando fatos atuais e posicionamentos doutrinários, fitando sempre a resolução das questões levantadas neste estudo. Por fim, busca-se com o presente trabalho aferir a necessidade do reconhecimento da legitimidade do contribuinte de fato, a observância obrigatória ou não da segurança jurídica por

parte do fisco e a urgência em se adotar uma só interpretação ao artigo 166 do CTN.

1 CONTRADIÇÕES E INCOERÊNCIAS DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Inicialmente convém observar os conceitos de contribuinte de direito e contribuinte de fato. Em seguida faz-se análise do conceito de tributo indireto identificando o sujeito passivo que arca com o ônus da exação tributária de maneira indireta.

Contribuinte de direito é aquele que a lei determina, ou seja, o legislativo ao elaborar a lei tributária inclui no texto normativo quem deve sofrer o ônus do tributo, determinando, assim, o responsável legal pela contribuição fiscal.

Conforme o ensinamento de Rocha:

Contribuinte de direito, ou sujeito de direito, é aquele que tem, por lei, o dever de pagar. É aquela pessoa cujo dever de pagar decorre de uma previsão legal. Em verdade, a figura do contribuinte de direito é a que se mostra mais importante ao nosso estudo, eis que a atividade de cobrança do tributo é plenamente vinculada à lei, de modo que compete aos agentes do Fisco exigir o tributo daquela pessoa que é, pela lei tributária, obrigada ao pagamento (ROCHA, 2008, p.66).

Já a figura do contribuinte de fato se caracteriza pelo sujeito que arca com o ônus tributário quando há o seu recolhimento efetivo e o cumprimento da obrigação tributária. Assim conceitua Rocha:

Contribuinte de fato, ou sujeito de fato, é aquele que, sob uma ótica essencialmente econômica (e não jurídica), suporta o ônus da carga tributária. É a pessoa sobre a qual, economicamente, a carga tributária impõe seu impacto (ROCHA, 2008, p.66).

Superada a fase da conceituação dos contribuintes de fato e de direito, convém observar o chamado tributo direto.

Quanto a esse instituto, trata-se da reunião em uma mesma pessoa de contribuinte de direito e contribuinte de fato. Ou seja, quando incide sobre o sujeito a determinação legal de pagar o tributo e este suporta o ônus cumprindo a obrigação tributária, tem-se a figura do tributo direto, posto que reunidos na mesma pessoa o contribuinte de fato e de direito.

Veja-se o ensinamento de Rocha:

Em algumas hipóteses, o contribuinte de direito (eleito pela lei), no cumprimento de seu dever de pagar, suporta economicamente o ônus do tributo, sendo, pois, também o contribuinte de fato. Quando há essa coincidência das figuras, do contribuinte de direito e do contribuinte de fato na mesma pessoa, teremos o chamado **tributo direto** (ROCHA, 2008, p.66).

Quanto ao tributo indireto, ele ocorre quando o sujeito determinado por lei a arcar com o pagamento do tributo consegue transferir para outrem o seu ônus. Assim expõe Rocha: "... Em algumas outras oportunidades, o contribuinte, eleito pela lei tributária como devedor, consegue, por meio de uma circunstância de mercado, transferir a outra pessoa o encargo econômico." (ROCHA, 2008, p.66).

Observados os conceitos expostos, nota-se que ocorre a tributação indireta quando o contribuinte de direitos transfere para outrem o encargo, ou seja, o ônus tributário.

Há contribuição indireta quando ocorre a dualidade de sujeitos, um determinado por lei e outro que arca com os encargos da tributação.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 166, trata da restituição dos tributos indiretos, estabelecendo que:

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. (BRASIL. Lei n.5.172, de outubro de 1966)

Ao se analisar o teor literal expresso no referido artigo observa-se que o legislador ao empregar a frase "Restituição de tributo" está equivocada, uma vez que não há restituição de tributo, mas sim restituição de valores. Assim explica Rocha:

Ao pagar algo indevido, aquele que pagou torna-se credor junto à fazenda Pública recebedora. Nesse momento, cria-se uma relação jurídica obrigacional em que a Fazenda é a devedora, e a pessoa que pagou credora. Tal relação obrigacional não tem natureza tributária, mas, sim civil. O valor a ser restituído não é tributo, eis que não decorre de imposição da lei tributária, mas sim do dever geral de devolver aquilo que não lhe pertence. Aliás, podemos dizer que, em verdade, o valor entregue indevidamente à Fazenda também não significou tributo, eis que não era devido nos termos da lei (ROCHA, 2008, p.440).

Frisa-se que não é restituído o tributo, mas sim os valores pagos por quem suportou os encargos indevidos. A restituição trata de valores pagos indevidamente por quem de fato cumpriu a obrigação tributária.

Observa-se que o sujeito que sofre a exação figura como terceiro, arcando com o ônus tributário de outrem, o que evidencia a descaracterização da relação tributária, tendo em vista que o valor recolhido se trata unicamente de indébito, e não de tributo direto ou indireto.

A relação existente não é tributária, mas unicamente civil, e objetiva a devolução de valores recolhidos indevidamente.

Seguindo a análise jurídica do artigo 166 do CTN, percebe-se outro equívoco do legislador ao atribuir natureza de tributos aos valores pagos indevidamente, tendo em vista que os valores pagos a mais não são tributos diretos ou indiretos, mas sim indébitos.

Neste sentido, expõe Luciano Amaro:

Se, numa dada situação, não havia tributo a recolher, e alguém foi posto na condição de devedor, o direito à restituição deriva do fato do pagamento indevido, independente da análise que se possa fazer acerca das características do tributo a cujo título (indevidamente) tenha sido feito o recolhimento (AMARO, 2011, p.450).

Deste modo, desconsiderando a equivocada atribuição de natureza tributária aos valores pagos indevidamente, observa-se que o artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN) não trata de restituição de tributos, mas sim de repetição de indébitos, tendo em vista não se questionar a tributação em si, mas os valores pagos indevidamente.

O CTN, seguindo o raciocínio exposto na Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, preocupou-se em proteger o contribuinte de direito, considerando a hipótese de o contribuinte de direito arcar com o ônus tributário pago a mais e não ter recuperado tais encargos o contribuinte de fato.

Neste caso, faz-se necessário que o *solvens* demonstre não ter transferido o ônus tributário ou que o requerente da restituição tenha autorização de quem arcou com o ônus tributário efetivamente.

Sendo assim, o contribuinte que arcou com o ônus só poderá pleitear restituição quando provar haver assumido o encargo.

E nos casos em que há transferência de ônus tributário somente poderá pleitear mediante autorização de terceiro que arcou com os encargos.

Observa-se que esse entendimento demonstra a legitimidade e a importância do contribuinte de fato, considerando que para pleitear restituição o

contribuinte de direito deve obter autorização do terceiro que arcou com os encargos.

O artigo estabelece duas características que evidenciam a legitimidade do contribuinte que arcou com a repercussão do tributo: o fato de ter arcado com os encargos e a necessidade de sua autorização para que seja pleiteada a restituição.

Destaca-se também o fato de se tratar de devolução de valores pagos a mais, e não de tributo, sendo esta uma terceira característica de legitimidade do contribuinte de fato.

2 CONTRADIÇÕES E INCOERÊNCIAS NA INTERPRETAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA SOBRE O ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No ordenamento jurídico brasileiro prevalece o entendimento de que tributo indireto é aquele embutido no preço dos produtos e dos serviços com transferência de ônus ao consumidor final.

A transferência do ônus se dá entre o sujeito passivo que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, sendo este o contribuinte de direito, definido por lei, e um terceiro denominado contribuinte de fato que arca com o ônus tributário.

A legislação pátria, de maneira equivocada, permite que apenas o contribuinte de direito possa discutir a relação jurídica que decorre da tributação indireta, ou seja, nos casos de restituição de tributos que por sua natureza comportam transferência do encargo financeiro.

Esse argumento utilizado pela Fazenda Pública para negar ao terceiro que arcou com os encargos tributários gera divergências, insegurança jurídica e enriquecimento ilícito do Estado.

O artigo 166 do CTN estabelece que somente tenha procedência restituição a quem provar ter suportado o ônus tributário. Essa é a primeira parte do entendimento expresso pelo legislativo no referido artigo, estabelecendo como requisito obrigatório a prova de ter o contribuinte arcado com os encargos do tributo indireto.

Nesse primeiro momento o legislador considerou relevante a existência do contribuinte de fato, e de ser ele o legitimado para discutir a restituição do que pagou a mais. Esse argumento é utilizado pelo fisco para dificultar ou negar ao contribuinte de direito a restituição devida.

Ao concluir o raciocínio expresso no artigo 166, o legislador mais uma vez considerou relevante a figura do contribuinte de fato, para assim poder negar ao contribuinte de direito a restituição, exigindo autorização emitida pelo contribuinte de que de fato suportou o ônus tributário.

Analisando o ordenamento tributário, especificamente quanto à questão da restituição, ficam evidentes as contradições do legislador e do órgão fazendário, tendo em vista que em um dado momento considera de maior relevância a existência do contribuinte de fato, que arcou com os encargos do tributo indireto, em outra ocasião desconsidera esse fato e passa a permitir somente ao contribuinte de direito a legitimidade para postular a restituição.

O legislador e a Fazenda Pública utilizam-se do contribuinte de fato para negar a restituição ao contribuinte de direito, e a legitimidade estabelecida para o contribuinte de direito para negar restituição ao contribuinte de fato.

As contradições e incoerências evidenciadas acima demonstram como é tratada a tributação no Brasil, em especial a tributação indireta.

Para efeito de restituição a legislação diz que é o contribuinte de fato quem arca com o ônus tributário e que a função do contribuinte de direito resume-se ao repasse das quantias pagas ao fisco.

Esse tipo de incoerência e contradição torna o sistema tributário brasileiro ainda mais confuso e gera insegurança jurídica.

O fisco se utiliza de dois argumentos para negar aos contribuintes de fato e de direito as restituições cabíveis a cada um quando a situação fática coloca em um o dever de arcar com o ônus tributário.

Desse modo, nos dois casos a Fazenda Pública nega aos contribuintes o direito de ser restituído. Nesse sentido Hugo Segundo, afirma:

Essa contradição, como mencionado, prejudica a racionalidade do sistema jurídico, tornando-o confuso e incoerente. Utilizam-se parcialmente duas lógicas, a de que o contribuinte de direito é o único sujeito passivo a ser considerado, e, ao lado dela, a de que o “verdadeiro” contribuinte seria o “de fato”. E isso, em regra, para impor aos contribuintes os ônus

decorrentes de ambas as lógicas, negando-lhes os bônus. Em linguagem simples, a contradição dá à Fazenda o melhor dos dois mundos, eis que só quando lhe é conveniente ela recorda a existência do contribuinte de fato. Mas o contribuinte também se aproveita (ou pelo menos tenta se aproveitar) da contradição, que, em última análise, é negativa, traz insegurança jurídica (pois retira a cognoscibilidade e a coerência do sistema) e deve ser abolida. (MACHADO SEGUNDO, 2011. p 82)

A Fazenda utiliza o contribuinte de fato segundo sua conveniência para negar ao contribuinte de direito a devida restituição, utilizando assim os requisitos do artigo 166 do CTN. Nesse sentido vejamos decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que utilizou a figura do contribuinte de fato para negar a restituição ao contribuinte de direito:

1. Tratando-se de tributo indireto, a exemplo do ICMS, a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito pertence em regra ao contribuinte de fato. Permitir o ressarcimento imposto por aquele que não arcou com o respectivo ônus financeiro caracteriza enriquecimento ilícito desse último. Para que a empresa possa pleitear a restituição, deve preencher os requisitos do art. 166 do CTN, quais sejam, comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possui autorização expressa para tanto. 2. No caso, a corte de origem concluiu que não houve a comprovação de que o autor da demanda arcou com o encargo financeiro do tributo, o que impossibilita o pedido de restituição [...]. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 12374/RS).

Para negar ao contribuinte de fato seu direito de reaver o que foi pago a mais o fisco aponta a falta de legitimidade para pleitear a restituição, desconsiderando convenientemente a legitimidade do terceiro que suporta o ônus dos tributos indiretos. Nesta decisão que trata do mesmo assunto a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça utilizou o requisito da legitimidade para negar ao contribuinte de fato a restituição do indébito tributário, vejamos:

[...]

2. A partir do julgamento do REsp 903.394/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, apreciado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, a Primeira Seção concluiu que a legitimidade ativa para pleitear a restituição dos tributos indiretos é do contribuinte de direito, isto é, aquele que se relaciona direta e pessoalmente com o fato gerador tributário. 3. As distribuidoras de combustíveis não possuem legitimidade ativa para pleitear a devolução da

Parcela de Preço Especifica – PPE [...]. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de declaração no Recurso Especial 873142/PR).

Nas decisões supracitadas, encontramos dois casos onde o Tribunal Superior de Justiça nega a restituição dos valores pagos indevidamente. Estas decisões evidenciam a insegurança jurídica causada pelas controvérsias e interpretações equivocadas que acompanham a restituição de tributos indiretos no Brasil.

Observamos que as negativas de restituição aos contribuintes de fato e de direito, tem por base a existência de um como obstáculo para a restituição dos valores pleiteados pelo outro.

Tendo em vista que as decisões estão utilizando o requisito da legitimidade para barrar o contribuinte de fato, e em outro momento considera que o contribuinte de direito não poderá ser ressarcido por não ter arcado com o ônus tributário, desta maneira ocorre o enriquecimento ilícito do Estado.

3 AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA O CONFLITO DE INTEPRETAÇÕES DA FAZENDA PÚBLICA E O RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO E LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO

A Constituição brasileira e todo o ordenamento jurídico pátrio demonstram a relevância da repercussão das questões tributárias chegando até atingir a questão da consciência fiscal do cidadão. Porém, o instituto da repercussão e da tributação indireta ainda é um tabu a ser quebrado no Brasil, tendo em vista que tais assuntos são permeados de dúvidas e incoerências que chegam a turvar a visão quando analisados os dois institutos com profundidade dentro do sistema jurídico e legislativo brasileiro.

Ocorre que a Fazenda Pública se utiliza das dúvidas e nebulosidade que cercam a tributação indireta para criar e inovar no regime jurídico tributário e se beneficiar. Essas inovações permitem a cobrança de tributos dos contribuintes que não poderão discutir tal tributação, com legislação que em regra não permite a restituição do que foi pago por quem a Fazenda Pública se interessa em afirmar que pagou, prevalecendo assim seu intuito de não restituir.

O que se exige da Fazenda Pública é coerência, esperando sempre que se faça justiça e que se obtenha segurança jurídica. Não se pode conceber que o fisco possa decidir segundo interesse próprio em detrimento do direito constitucional e natural do cidadão, além da proibição de enriquecimento ilícito que deve ser aplicado ao Estado.

A Fazenda Pública coloca todo o ordenamento pátrio sob o seu interesse e deixa a segurança jurídica em risco, pois possui o arbítrio de escolher em cada ocasião qual entendimento usará para negar a restituição a quem de direito.

Entende-se que o artigo 166 do CTN deve ser revogado para garantir a integridade sistemática de todo ordenamento jurídico tributário. Tal artigo não se alinha à realidade fática atual e ainda gera a possibilidade de o fisco criar dois entendimentos em benefício próprio negando direitos e gerando enriquecimento ilícito para o Estado.

A Fazenda, ao negar a restituição ao contribuinte de direito com base no artigo 166 do CTN, assume e sinaliza ao contribuinte de fato que ele possui legitimidade para requerer a restituição, tendo em vista que o contribuinte de direito precisa provar que arcou com o encargo ou apresentar autorização expedida pelo contribuinte de fato para que possa proceder com o pedido de restituição. Ora, se o fisco reconhece que o contribuinte de fato arcou com o ônus tributário e, portanto, o contribuinte legal precisa de sua autorização para requerer a restituição, logo a fazenda acaba por produzir prova para o contribuinte de fato, tendo em vista que ela entende ser ele quem arcou com os encargos da tributação indireta, reconhecendo aí a repercussão. Ocorre que sendo eu contribuinte de fato posso autorizar o recebimento da restituição, tendo em vista que a Fazenda entende que sofri o ônus tributário, logo se posso autorizar o recebimento por que não poderia eu mesmo (contribuinte de fato) receber a restituição do tributo indireto do qual eu suportei o ônus? Ficam evidenciados com essa indagação a fraqueza e nebulosidade dos argumentos do fisco para negar ao contribuinte de fato e ao contribuinte de direito a restituição.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que não optando pela revogação do artigo 166 do CTN, os tribunais e a própria Fazenda Pública poderiam dar nova interpretação ao artigo, extraindo dele a legitimidade do contribuinte de fato de requerer restituição e discutir os tributos indiretos pagos por ele em decorrência da repercussão.

Diante das questões levantadas, conclui-se que a Fazenda Pública deve evitar o enriquecimento ilícito do Estado e os tribunais devem adotar junto ao fisco uma única interpretação sobre o artigo 166 do CTN, para assim garantir o direito dos contribuintes e assegurar a segurança jurídica, evitando o enriquecimento ilícito do Estado.

Aceitar a legitimidade do contribuinte de fato em decorrência da repercussão acrescida da legitimidade extraída do artigo 166 do CTN, que dá ao contribuinte de fato o direito de autorizar ou não o recebimento da restituição de tributo que ele próprio pagou.

Considerando o entendimento da Fazenda Pública que diz ser necessária a autorização de terceiro que arcou com o ônus tributário para conceder a restituição ao contribuinte de direito, conclui-se que existe legitimidade do contribuinte de fato para requerer e discutir os valores pagos a mais no tributo indireto pelos quais ele tenha suportado os encargos.

A Fazenda, não optando por reconhecer a legitimidade do contribuinte de fato, deve submeter ao regime jurídico pátrio obedecendo e preservando a segurança jurídica, passando a aceitar o pedido de restituição por parte do contribuinte de direito, independentemente de autorização do contribuinte de fato e de provas de transmissão de ônus, tendo em vista que o contribuinte de direito tem sua legitimidade estabelecida em lei, e não há previsão de condição de suspensão de legitimidade ou necessidade de prévia autorização para o contribuinte pleitear seu direito a ser restituído.

O que não pode ocorrer é o enriquecimento ilícito do Estado. Quando a Fazenda Pública utiliza dois argumentos para negar aos dois sujeitos os direitos de

restituir o que foi pago indevidamente, ela gera o enriquecimento ilícito do Estado, lesando os contribuintes.

A Fazenda Pública e os tribunais devem analisar o contexto fático atual revendo a interpretação do artigo 166 do CTN, com a perspectiva de todo o ordenamento jurídico e à luz da Constituição Federal de 1988.

OVERPAYMENT REPETITION OF INDIREC TRIBUTE

ABSTRACT

This research aimed to examine what it is written in the article 166 from National Tributary Code which point out requirements to tributes restitution that fits, by its nature, responsibility transference. The choice of this subject is due to contradiction and inconsistencies existence in federal and courts arguments when they move away the final contributor legitimacy and use questionable processes to grant restitution. The applied approach was by doctrinal points of view analysis, current legislation and literature review as well. While this paper has been produced, were adopted concepts about active and passive involved in the tributary juridical relation and legal prediction by art.166. Then, based on this same articles, two applications of revenue interpretation in the restitution cases was analyzed, beyond possibility or not of Finance Public apply only one of these interpretations, avoiding contributor rights injury and embezzlement of the State. At the end, options for possible solutions to solve this problem were investigated to guarantee juridical security.

Key words: Tax law, Article 166, Tributary restitution, indirect tribute, overpayment.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 450 p.

BRASIL. **Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966**, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 08 jun. 2015.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo Regimental no Recurso Especial 12374/RS. Relator: Marques, Mauro Campbel. Publicaod no DJe de 12-02-2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seq>

[uencial=1380910&num_registro=201100279965&data=20150212&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1380910&num_registro=201100279965&data=20150212&formato=PDF).
Acesso em 29 jun. 2015.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Embargos de declaração no Recurso Especial 873142/PR. Relator: Og Fernandes. Publicado no DJe de 18-12-2014. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1346374&num_registro=201401335865&data=20140915&formato=PDF.
Acesso em 29 jun. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, 387 p.

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 236 p.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008. 592p.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 144 p.