



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O instituto da substituição tributária e a legitimidade do consumidor na ação de
repetição de indébito

Caroline Vieira Figueiredo

Rio de Janeiro
2012

CAROLINE VIEIRA FIGUEIREDO

O instituto da substituição tributária e a legitimidade do consumidor na ação de repetição de indébito

Projeto de Pesquisa (matriz 1) apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2012

O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Caroline Vieira Figueiredo

Graduada pela Faculdade de Direito da
Universidade Estácio de Sá. Advogada.

Resumo: O instituto da substituição tributária há muito vem sendo discutido diante da legitimidade ou não de terceiros na ação de repetição de indébito, sobretudo do consumidor, uma vez que sempre se entendeu não ser o consumidor parte legítima para a ação de repetição de indébito quando ocupasse a posição de contribuinte de fato, entendimento esse que vem sendo revisto diante da injustiça suportada.

Palavras-chave: Substituição tributária. Consumidor. Ação de repetição de indébito.

Sumário: Introdução. 1. A relação tributária e seu sujeito passivo. 2. Teorias acerca das modalidades de tributo e a classificação dos impostos. 3. Substituição tributária para trás e para frente e o fato gerador presumido. 4. Evolução jurisprudencial. 5. A legitimidade do consumidor na ação de repetição de indébito. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda o instituto da substituição tributária passando, para se chegar a ele, pelas modalidades de responsabilidade tributária, contribuinte de fato e de direito. Aborda, ainda, diversos aspectos e teorias do fascinante campo tributário que se mostram de suma importância para o correto entendimento do tema.

Este artigo científico tem como finalidade defender a legitimidade do consumidor na ação de repetição de indébito, tema que hoje gera muito questionamento e diversas correntes tratam do tema. Para tanto, é exposta neste trabalho a evolução

jurisprudência, ou seja, como os Magistrados e Tribunais têm tratado o tema, pois, apesar de se estar caminhando no sentido de permitir a legitimidade do consumidor, ainda não se chegou onde é necessário para evitar o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

Por outro lado, existe certa resistência em permitir a legitimidade do consumidor por ausência de legislação específica que atribua ao consumidor o direito de reaver aquilo que foi pago indevidamente, ainda que o consumidor esteja naquela relação como contribuinte de fato e não de direito, nomenclatura esta que sofre severas críticas conforme se verá adiante.

Em razão disso, defende-se neste trabalho uma interpretação do instituto *pro* consumidor, de forma que se garanta restituição do tributo pago pelo consumidor sempre que houver pagamento indevido ou a maior, sem qualquer condicionante a esse direito.

1. A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU SUJEITO PASSIVO

A relação tributária nada mais é que uma modalidade de relação jurídica, tendo em sua configuração um sujeito ativo, um sujeito passivo e um vínculo que une esses indivíduos. A peculiaridade aqui encontrada é que o sujeito ativo é sempre o mesmo: um ente federado e o vínculo que os une será sempre um tributo.

A depender do tributo cobrado, o sujeito ativo poderá ser a União, Estado/DF ou município. Frise-se que a competência do Distrito Federal será fixada tanto para tributos estaduais como para tributos municipais, consoante determina a Constituição Federal em seu art. 147.

Tributo, consoante art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ocorre que os tributos podem ser de diferentes tipos e nesse ponto já surge a primeira controvérsia que interessa a este trabalho: as teorias acerca da classificação das espécies tributárias.

São quatro as correntes doutrinárias existentes e que tentam expor quais sejam as espécies tributárias: bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida. A Constituição Federal parece ter acolhido a teoria quinquipartida dividindo as espécies tributárias em cinco modalidades autônomas, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Independente de qual teoria se adote, o que se deve ter em mente é que em uma relação jurídica tributária, o vínculo que unirá o sujeito ativo da relação – sempre representado pelo poder público conforme já visto - e o sujeito passivo é o tributo.

Passa-se, então, a analisar o que se entende por sujeito passivo de uma relação tributária.

O sujeito passivo da relação tributária tem uma peculiaridade em relação às relações jurídicas não tributárias na medida em que ele pode ser de duas categorias.

Segundo o art. 121 § único do CTN:

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, o sujeito passivo de uma relação tributária será sempre a pessoa, física ou jurídica, que possui o dever jurídico de entregar dinheiro aos cofres públicos, seja porque tem relação direta e pessoal com o fato gerador, seja porque assim determina a lei.

O art. 121 §único, I do CTN traz a figura do contribuinte. Sempre que uma pessoa pratica o fato descrito como fato gerador do tributo, será chamado contribuinte e, em regra, estará obrigada ao pagamento do tributo respectivo. Assim se, por exemplo, o fato gerador de um tributo é a propriedade, o proprietário é o contribuinte e, ao menos em tese, estará obrigado à prestação pecuniária correspondente ao tributo.

Já o inciso II do dispositivo acima transcrito, traz a figura do responsável tributário que, assim como o contribuinte, está obrigado ao pagamento do tributo, mas não por ter praticado o fato gerador, mas sim por expressa determinação legal.

Ocorre que a figura do responsável tributário não é de entendimento tão simples.

Cite-se os dizeres de Hugo de Brito Machado:

no Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. (...) Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. (...) Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.¹

Assim, o responsável tributário - em sentido estrito já que em sentido amplo abrangeria também o contribuinte - diferente do contribuinte, não é aquele que praticou o fato gerador, mas, ainda assim, está obrigado ao pagamento. Por ser uma medida que impõe o pagamento a quem, em tese, não teria esse dever, só se admite em situações excepcionais e desde que essa responsabilidade esteja expressa em lei.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Tributário*, 29. ed., pag. 150.

Sendo o responsável tributário um terceiro, cabe frisar que não pode ser qualquer terceiro. Nos moldes do art. 128 do CTN, esse terceiro que como visto não praticou o fato gerador, deve ao menos ter alguma relação com ele.

Também chamado sujeito passivo indireto, justamente por não se relacionar de forma direta com o fato gerador, a figura do responsável tributário, por sua vez, subdivide-se em duas outras: responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição.

Diz-se responsabilidade por transferência aquela que surge apenas posteriormente à prática do fato gerador. Ocorre, então, a alteração do sujeito passivo da relação tributária. O polo passivo antes era integrado pelo contribuinte, mas ocorre um fato novo que realiza a transferência do sujeito passivo, do contribuinte para o responsável tributário.

Nesse caso, ocorre um fato posterior ao surgimento da obrigação, transferindo a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Perceba que a figura do responsável tributário por transferência só aparece após a prática do fato gerador.

Quanto à figura do contribuinte nessa modalidade de substituição, tem-se duas possibilidades: o contribuinte tanto pode ser excluído completamente da relação jurídico-tributária, como ele pode ser excluído parcialmente.

Quando, na responsabilidade por transferência a figura do contribuinte é excluída por completo da relação, é porque a responsabilidade do terceiro é pessoal. Em sendo pessoal, o contribuinte não responde por mais nada. São os casos previstos no art. 131, I, II e III e do art. 135, I, II e III.²

² Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da abertura da sucessão.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

Pode, ainda, a responsabilidade desse terceiro chamado responsável tributário por transferência ser subsidiária e o será nos casos previstos no art. 128 do CTN. Nesse caso tem-se primeiro a cobrança realizada na pessoa do contribuinte e o responsável só será chamado no caso de impossibilidade desse primeiro recebimento quando, por exemplo, o contribuinte não tiver bens suficientes para saldar a dívida.

Uma análise minuciosa aqui merece ser feita: o dispositivo em comento transcreve em seu caput a palavra “solidariedade”. Ocorre que, segundo melhor doutrina, a palavra foi empregada impropriamente já que não se trata de solidariedade, mas sim de verdadeira subsidiariedade.

Cite-se o entendimento abaixo esposado de Aliomar Baleeiro:

“De qualquer modo, a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro, pai, tutor, etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. Há de existir essa relação de causa e efeito”.³

Na verdade, o que o saudoso Ministro faz é chamar de solidariedade, mas com ordem de preferência, o que, em verdade, significa subsidiariedade. O terceiro só é cobrado pelo pagamento do tributo quando o contribuinte não o pode satisfazer.

Passando adiante, a segunda modalidade de responsabilidade tributária é a por substituição. Se na responsabilidade por transferência, no momento da prática do fato gerador a figura do responsável ainda não era conhecida, vindo a responsabilidade em momento posterior, na responsabilidade por substituição ocorre o inverso: antes da ocorrência do fato gerador já se sabe que aquele terceiro será o responsável pelo pagamento do tributo.

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

³ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed. p. 753.

Na responsabilidade por substituição não existe ficção por parte do legislador, mas sim o substituto tem uma concreta vinculação com o contribuinte. Por esse motivo a figura do contribuinte é excluída da relação, ficando este desonerado.

Diferente da responsabilidade por transferência em que o legislador presume aquela figura como responsável pelo pagamento do tributo, na responsabilidade por substituição o que ocorre é o atendimento da maior efetividade da “Administração Tributária” e essa substituição geralmente ocorre por três motivos: dificuldade em fiscalizar o contribuinte, necessidade de evitar evasão fiscal e necessidade de agilizar a arrecadação.

Perceba que nesse caso de substituição o que está em jogo é a efetividade do sistema tributário, pois cobrar do contribuinte nesses casos pode representar a perda do tributo devido. Por isso mesmo o substituto deve ter alguma relação real com o contribuinte, conforme será mais bem explicitado adiante.

Por fim, deve-se dizer que em qualquer dos sistemas de responsabilidade tributária, o tributo é cobrado como se do contribuinte estivesse cobrando.

2. TEORIAS ACERCA DAS MODALIDADES DE TRIBUTOS E A CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Conforme visto em capítulo anterior, a Constituição Federal parece ter adotado a teoria pentapartida em relação às espécies tributárias existentes no país. Necessário, porém, fazer uma breve exposição das teorias existentes.

A primeira teoria, defendida por Geraldo Ataliba⁴ separava as espécies tributárias em duas, chamada, por isso, de teoria bipartida. Segundo ela, os tributos poderiam ser taxas ou impostos.

À época da promulgação do Código Tributário Nacional, em 1966, prevalecia no ordenamento jurídico a teoria tripartida, que, como o próprio nome já diz, dividia em três as espécies tributárias e tal fato explica o art. 3º do CTN que dispõe que os tributos podem ser taxas, impostos ou contribuição de melhoria.

Após surge a teoria quadripartida. Para Ricardo Lobo Torres⁵, as espécies tributárias eram quatro: impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório. Em sua classificação, todas as espécies de contribuições, inclusive as de melhoria, estavam acopladas no gênero contribuições.

A teoria pentapartida, hoje adotada pelo Supremo Tribunal Federal, analisa as espécies tributárias fazendo três perguntas, passando por três fases a seguir didaticamente dispostas.

Inicialmente deve-se perguntar o que é tributo. O conceito de tributo está disposto no já transcrito art. 3º do CTN. Quando fala em prestação pecuniária significa que é direito obrigacional por dinheiro. Tributo não é pena, não é multa e, uma vez obedecido o princípio da legalidade, não há se falar qualquer discricionariedade na cobrança específica de um tributo.

Na segunda fase analisa qual é o fato gerador e aí terá uma atividade do contribuinte, independente de qualquer atividade do Estado, será o imposto, o exercício regular do poder de polícia ou prestação de serviço público. Ainda no CTN tem mais um que é o decorrente de obras públicas que geram valorização imobiliária. Mas na Constituição Federal ainda há o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 130-133.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed., p. 371-372.

O fato gerador do empréstimo compulsório é normalmente uma atividade do contribuinte e na contribuição especial, os fatos geradores são remunerações pelo trabalho, ou seja, também é atividade pelo contribuinte.

A terceira pergunta que se deve fazer é se há vinculação ou destinação específica: calamidade pública, guerra externa ou investimento urgente, destinações do empréstimo compulsório. Imposto não tem destinação específica e contribuição especial e empréstimo compulsório têm. A taxa deve ter referência com o valor cobrado, princípio da referibilidade.

Merece destaque o voto do Min. Moreira Alves que foi um dos pioneiros na defesa da divisão pentapartida das espécies tributárias no Recurso Extraordinário 146.733/SP:

a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.⁶

Apesar de hoje esse voto estar em parte desatualizado, tendo em vista que os Estados também podem instituir contribuições especiais, ele serve para demonstrar, com precisão, a corrente dominante. Dominante porque hoje há quem defenda a teoria hexapartida que acrescenta, ainda, às demais espécies tributárias, a Contribuição para o serviço de custeio de iluminação pública, a também conhecida COSIP.

Fato é que em relação à espécie tributária que interessa a este artigo, jamais houve discussão se é ou não espécie tributária: o imposto. Quanto a ele nunca houve dúvida acerca de sua natureza tributária em modalidade autônoma.

Segundo Aliomar Baleeiro:

⁶ Recurso Extraordinário 146733 SÃO PAULO Relator(a): Min. Moreira Alves. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2E%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/dyuzfjt>>. Acesso em: 16 abr. 2013.

“A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.”⁷

Os impostos, até mesmo pela diversidade de modalidades, admitem inúmeras classificações, sendo certo que há aquelas tidas como principais e que, por isso, aqui serão esposadas.

Os impostos são classificados como pessoais ou reais. Grosso modo, imposto real é aquele que incide sobre a coisa e o imposto pessoal é o que vai incidir sobre a pessoa. Sendo assim, os impostos pessoais vão se atentar para as condições particulares do indivíduo, ou seja, as condições pessoais do sujeito passivo. O principal exemplo é o imposto sobre a renda; se analisar o conjunto de bens como um todo do indivíduo, o imposto será pessoal.

Já o imposto classificado como real, não vai incidir sobre o conjunto de bens como um todo, mas sobre o bem individualmente falando. O IPTU, por exemplo, é imposto real ao passo que incide sobre a coisa individualmente considerada, não importando saber quem é a pessoa a ser tributada. No imposto real o que é tributado não é a pessoa, o sujeito passivo, mas sim cada bem individualmente. Não se cogita, aqui, das condições pessoais do contribuinte.

Uma segunda classificação refere-se ao caráter fiscal ou extrafiscal do impostos. Nos dizeres de Aliomar Baleeiro:

“Costuma-se denominar de extrafiscal aquela tributo que não almeja, prioritariamente, prover o estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios ou incentivos fiscais.”⁸

⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed, p. 198.

⁸ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed, p. 233-234.

Assim, o imposto extrafiscal é aquele que visa a estimular ou desestimular alguma atividade. Por outro lado, o imposto fiscal tem por fim tão somente a arrecadação de valores aos cofres públicos.

O imposto pode ser classificado, ainda, como progressivo ou proporcional. Diz-se progressivo o imposto quando sua alíquota aumenta à medida que aumenta a sua base de cálculo. Em outras palavras, quanto maior a base de cálculo, maior a sua alíquota. Frise-se que alíquota e base de cálculo são os dois elementos quantitativos do fato gerador. Quando o imposto é dito progressivo, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota, havendo, então, dupla majoração.

Ao contrário, o imposto proporcional é aquele em que a alíquota é constante, estável, ou seja, o resultado final só será elevado, quando for elevada a sua base de cálculo. Frise-se que a proporcionalidade é a regra e justamente por tal motivo, ela não vem expressa na Constituição Federal tal como ocorre com a progressividade. Conclui-se que a progressividade só está autorizada a ocorrer em três casos: imposto sobre a renda, IPTU e ITR, que são os casos autorizados pela Constituição Federal em seus artigos 153, III, §2º, I, 153, VI, § 4º, I e 156, I, §1º, I.⁹

Por fim, mas não menos importante, tem-se a classificação dos impostos conforme sejam diretos ou indiretos. Imposto direto é aquele em que a carga econômica

⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza.

§2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI – propriedade territorial rural.

§4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

Art. 156 Compete aos municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel.

é suportada pelo próprio contribuinte. Significa dizer que o imposto quando é direto deve ser pago por aquele que praticou diretamente o fato gerador tributado. É o caso, como exemplifica Alexandre Macedo Tavares¹⁰ do advogado que deve pagar ISS sobre os honorários por ele recebidos em razão dos serviços profissionais prestados.

Imposto indireto, ao contrario do direto, é aquele em que o ônus tributário vai repercutir não naquele que tem relação direta com o fato gerador, mas sim em um terceiro. Observa-se aqui o fenômeno da “repercussão econômica” segundo o qual o encargo econômico do tributo é repassado ao consumidor final, suportando este o ônus tributário, ainda que não tenha praticado o fato gerador respectivo.

Transfere-se. Nos tributos indiretos, os encargos financeiros como ocorre no ICMS. “O ônus tributacional repercute sobre o ocupante da fase seguinte de uma operação plurifásica, não sendo assumido por aquele que deu ensejo à circulação originária.”¹¹

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS E PARA FRENTE E O FATO GERADOR PRESUMIDO

Sabe-se que na substituição tributária, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, já existe a figura do substituto tributário que é aquele que, muito embora não pratique o fato, deve suportar o encargo financeiro do tributo. Apesar do substituto tributário não ter relação direta com o fato gerador, ele tem vinculação indireta com o contribuinte.

¹⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*, editora Saraiva, 4ª ed. P. 77.

¹¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*, editora Saraiva, 2007, p.46).

Trata-se de verdadeira política tributária, que visa à facilitação de recolhimento do tributo devido. Nos casos em que ocorrem a substituição tributária, será muito mais fácil cobrar o tributo do responsável que do contribuinte.

O responsável tributário se justifica no fato de que muitas vezes deve vincular outras pessoas àquela relação trazendo maior efetividade ao interesse do Estado em arrecadar. Embora não seja a pessoa vinculada diretamente, não sendo o sujeito que pratica o comando, é alguém que a legislação indica como tal.

Cite-se como exemplo o caso do ICMS que incide sobre as operações de venda de leite. Em um primeiro momento o que se tem é um produtor rural que retira o produto do animal e vende para uma cooperativa a qual dará o primeiro tratamento. Essa cooperativa vende para uma empresa que, por sua vez, transfere ao consumidor final.

Perceba que o primeiro fato gerador sobre o qual incide ICMS ocorreu quando da venda do leite do produtor rural para a cooperativa. Ocorre que esse produtor rural não possui estrutura sendo grande a probabilidade do cometimento de erros quando do recolhimento do imposto.

Entretanto, o interesse do Estado é arrecadar. Em virtude disso criou-se uma solução estratégica: deixar o pequeno produtor fazendo apenas aquilo que ele sabe e suas obrigações tributárias eram transferidas a cooperativa. A cooperativa, então, tem as suas obrigações próprias e as do produtor rural.

A essa dinâmica deu-se o nome de substituição tributária para trás, também chamada substituição regressiva ou antecedente. Substituição tributária regressiva, então, é aquela em que o recolhimento do tributo é postergado. Isso porque o fato gerador já aconteceu (lá atrás – substituição tributária para trás), mas por questões de política tributária, o tributo será cobrado apenas posteriormente, na figura do responsável tributário.

Os autores afirmam que nesse modelo de obrigação tributária as obrigações são diferidas (há prorrogação daquela obrigação de pagar imposto), o que seria exigido antes, passa a ser exigido depois.

De outro lado, existe a chamada substituição tributária para frente também chamada substituição progressiva ou subsequente. Aqui também haverá uma cadeia de incidência de um tributo, mas o efeito é contrário: quem está localizado em posição anterior será o responsável tributário pelo pagamento de fato gerador que ainda acontecerá.

Se no exemplo anterior o pequeno produtor rural estava localizado antes e o Estado prefere cobrar da cooperativa que vem após, o fato gerador já ocorreu e a cooperativa é responsável por esse fato gerador praticado pelo produtor rural, na substituição tributária para frente, o fato gerador ainda irá ocorrer.

O melhor exemplo de substituição tributária para frente é dado pelo comércio de venda de veículos; nesse uma concessionária de automóveis que realiza a compra de veículos do fabricante, recolhe o tributo devido por ele mesmo, e também o tributo que seria devido caso alguém comprasse esse veículo dele, posteriormente.

O problema aqui, na verdade são dois: como se está antecipando uma operação futura que sequer se tem conhecimento se vai ou não acontecer, possa ser que esse fato gerador futuro não ocorra ou, ainda, caso ocorra, ocorra de forma diversa daquela que se imaginou e pagou.

Surge, então, o chamado fato gerador presumido: presumido porque, na verdade, não se sabe se ele vai acontecer e, ainda que aconteça, de que maneira. Se presume, então, um fato gerador.

Enquanto a substituição tributária para trás não apresenta maiores problemas, até mesmo porque o fato gerador já ocorreu, estando apenas postergando o pagamento do tributo, ou seja, já se tem certeza não só da ocorrência do fato gerador, mas também

do montante a ser tributado, a substituição para frente, ao contrário, trata-se de expectativa de fato gerador, em que, na verdade, se antecipa o pagamento presumido decorrente de fato gerador subsequente que se espera ocorrer – o fato gerador presumido.

Essa matéria foi motivo de debate de vários doutrinadores cuja maioria sempre criticou a substituição tributária para frente, e medida em que não poderia haver cobrança de um tributo com fato gerador presumido, pois como ficaria a situação se o fato gerador não ocorresse? Ou, ainda, se não ocorresse da forma como se presumiu? Particularmente se via isso como uma negação do próprio sistema em que o fato gerador deve ocorrer para, apenas depois, haver tributação.

Instaurou-se, então, mais uma controversia no campo tributário na medida em que, ainda que em sua maioria doutrina e jurisprudência tratassem a substituição tributária para frente e o fato gerador presumido como inconstitucional, opiniões em sentido contrário também existiam.

Sendo assim, por meio da emenda constitucional nº 03 de 1993, foi acrescentado o §7º ao art. 150 da Constituição Federal, cujo texto se transcreve a seguir:

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.¹²

Perceba que, tratando a emenda constitucional do tema, não solucionou por completo o problema. Certo é que assegurou a aquele que pagou o tributo, o direito imediato e preferencial de sua restituição caso o fato gerador presumido não ocorresse.

Deixou, todavia, de regulamentar aquelas hipóteses em que, apesar de ter ocorrido o fato gerador, não ocorreu conforme a presunção, seja para mais ou para menos.

¹² http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=101050

O que ocorreu, na verdade, foi a constitucionalização de um vício apontado pela doutrina e jurisprudência à época. Na verdade a Constituição Federal está permitindo que a obrigação tributária seja criada e exigida mesmo antes da ocorrência do fato gerador.

Foi quando, no ano de 2002, o STF, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/2002 decidiu ser constitucional a referida emenda e não há se falar em restituição ou complementação quando o fato gerador não ocorrer tal como foi presumido.

Pela relevância incontestável da matéria, transcreve-se a ementa a seguir:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.” ADIn 1.851/AL, Pleno, Min. Ilmar Galvão, j.08-05-2002

Ressalte-se que a matéria ainda não foi pacificada. Posteriormente outras duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram propostas, ADIn 2.675/PE e ADIn 2.777/SP. Ocorre que essas duas ações foram sobrestadas até julgamento do RE nº 593.849/MG, da relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Por enquanto a matéria deve ser tratada da seguinte forma: pagando o imposto por fato gerador presumido e não ocorrendo o fato gerador, a hipótese será de restituição; todavia, ocorrendo o fato gerador de forma diversa, não haverá direito de complementação nem de restituição, na medida em que o fato gerador presumido tornou-se definitivo.

4. EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DA LEGITIMIDADE PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Muito embora muitos doutrinadores não concordem com a nomenclatura, certo é que no presente capítulo será muito conveniente a utilização dos termos “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” sobretudo porque essas expressões auxiliam no entendimento da dinâmica dos impostos indiretos.

“Contribuinte de direito” é a expressão utilizada para designar aquele que praticou o fato gerador que originou o tributo. É, então, o verdadeiro contribuinte. “Contribuinte de fato”, a seu turno, é a pessoa que suporta o encargo, o ônus tributário. Assim, nos tributos indiretos, com o encargo financeiro transferido a um terceiro, o contribuinte de direito seria aquele que deveria arcar com o ônus e o contribuinte de fato, o terceiro, aquele que, de fato, realizou o pagamento do tributo.

Destaca-se aqui o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca das referidas nomenclaturas:

“Contribuinte de direito” é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com fato gerador, nos termos do artigo 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional. Na cadeia tributária, é quem recolhe o tributo ao Fisco. O “contribuinte de fato”, por sua vez, é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final. Tributos indiretos são aqueles que comportam transferência do encargo financeiro.”¹³

Jurisprudencialmente falando, sempre se entendeu que por não fazer parte da relação jurídica tributária, o “contribuinte de fato” não estaria autorizado a pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, mas o “contribuinte de direito” poderia pleitear caso autorizado expressamente pelo “contribuinte de fato”. Essa sempre foi a leitura feita com fulcro no art. 166 do CTN.

Mas deve-se entender o contexto histórico dessa dinâmica.

O Supremo Tribunal Federal, primeiramente entendia não caber restituição nos tributos indiretos, ainda quando pagos de forma indevida, sendo editada, com esses termos, a sumula 71. Assim, independente de ser devido ou não aquele valor recolhido aos cofres públicos, não caberia pedido de restituição.

Posteriormente, após diversas discussões¹⁴, foi editada a sumula 546 segundo a qual poderia haver a restituição nos tributos indiretos desde que o “contribuinte de direito” comprovasse não ter repassado o encargo financeiro ao “contribuinte de fato”.

Foi sob a égide dessa sumula que foi incluído no Código Tributário Nacional o art. 166, segundo o qual: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Assim, pela literalidade do dispositivo acima citado se, por exemplo, no caso de uma substituição tributária para frente, o fato gerador não ter ocorrido, a restituição

¹³ http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=101050

¹⁴ Cite-se como exemplos do caminho entre a sumula 71 e a sumula 546 os recursos extraordinários 45977, 58290, 60997 e 66499.

do tributo só poderia ser feita a quem efetivamente pagou ou ao contribuinte de direito, caso autorizado pelo contribuinte de fato.

Entretanto, o mencionado dispositivo não deve ser lido de maneira literal. Cite-se, como exemplo do entendimento dos Tribunais Superiores trecho do Recurso Especial de relatoria do Min. Luiz Fux nos termos seguintes:

“1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. 2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: 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 na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." 3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigilo. 4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. 5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo

possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.”¹⁵

Da leitura do trecho acima transcrito percebe-se que a vedação, segundo o Superior Tribunal de Justiça para que o “contribuinte de fato” pleiteasse, por si só, a restituição do indébito junto ao Poder Público advinha não propriamente do art. 166 do CTN, mas de sua leitura conjugada com os demais dispositivos tributários, sobretudo por não se tratar de sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda consoante o acórdão transcrito, o Min. Relator ressalta que o “contribuinte de fato” poderia reaver o que pagou indevidamente desde que ele autorizasse o “contribuinte de direito” a propor ação de repetição de indébito e, uma vez proposta e pago o valor, o “contribuinte de fato” deveria reaver junto ao “contribuinte de direito”. Não precisa grande esforço para saber que essa dinâmica jamais aconteceria.

Ocorre que justamente em razão dessa impossibilidade fática, o Superior Tribunal de Justiça está realizando uma releitura do art. 166 do CTN. O acórdão paradigma que indica alteração de entendimento jurisprudencial trata das concessionárias de distribuição de energia elétrica, no Rio de Janeiro, a light.

Isso porque quando recebe a conta de energia elétrica vem embutido o valor de ICMS. O STJ partiu da premissa de que, pela leitura do art. 166 do CTN, não é obrigatória a transferência do encargo financeiro do tributo. O art. 166, segundo o STJ, não obriga o repasse, mas faculta-o, porém o STJ entende que em alguns casos o repasse é obrigatório e o exemplo que ele dá é no caso de distribuidora de energia elétrica por força da lei 8.987/95.

Se ela é obrigada a repassar esse valor, não aplica a regra do art. 166 na sua literalidade. Na medida em que o repasse é obrigatório, isso dá legitimidade para o consumidor ajuizar a ação de repetição de indébito. Nesse caso o STJ entendeu que o

¹⁵ Resp 903394 / AL. Data do julgamento: 24/03/2010

consumidor deixa a qualidade de “contribuinte de fato” e assume a qualidade de “contribuinte de direito”.

Veja, abaixo, o acórdão paradigma da mencionada mudança de entendimento jurisprudencial cuja relatoria foi do Min. Herman Benjamin:

“4. Diferentemente das fábricas de bebidas (objeto do repetitivo), as concessionárias de energia elétrica são protegidas contra o ônus tributário por disposição de lei, que permite a revisão tarifária em caso de instituição ou aumento de imposto (exceto o incidente sobre a renda). 5. A lei federal impõe inquestionavelmente ao consumidor o ônus tributário, tornando-se nebulosa a aplicação da alcinha de "contribuinte de fato". Isso porque a assunção do ônus do imposto não se dá pelo simples repasse de custos, típico de qualquer relação empresarial, mas decorre de manifesta determinação legal. O consumidor é atado à exigência tributária por força de lei (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995). 6. A rigor, a situação de consumidor aproxima-se muito, se é que não coincide, com a de substituído tributário. De fato, a concessionária, tendo reconhecido legalmente o direito de repassar o ônus de impostos ao consumidor em relação a produto essencial, e não sendo inibida por pressão concorrencial, age como substituto tributário, sem qualquer interesse em resistir à exigência ilegítima do Fisco. 7. Inadmitir a legitimidade ativa processual em favor do único interessado em impugnar a inválida cobrança de um tributo é o mesmo que denegar acesso ao Judiciário em face de violação ao direito. 8. No mérito, o acórdão recorrido harmoniza-se com o entendimento do STJ de que o ICMS deve incidir apenas sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, ainda que seja pago preço por demanda superior.”¹⁶

5. A LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Consoante o art. 2º da Lei 8.078 – Código de Defesa do Consumidor: “Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”.

Não raras vezes, nos tributos indiretos o encargo financeiro é repassado ao consumidor. Nos casos da distribuição de energia elétrica, consoante visto, o consumidor pode pleitear a repetição do indébito por se tratar, na visão do Superior Tribunal de Justiça, de repasse obrigatório. Em outros casos, deve o consumidor

¹⁶ Resp 1278688 / RS. Data do julgamento: 08/08/2012.

autorizar expressamente a empresa que repassou o encargo a pleitear a devolução junto ao Poder Público.

Entretanto, *data vênia*, não há razão para restringir. Isso porque, sendo o tributo indevido, não importa quem efetuou o recolhimento tampouco se esse repasse era ou não obrigatório, ele não deixará de ser indevido por isso.

Recebendo o Poder Público um valor que não lhe era devido, isso nada mais é que enriquecimento sem causa, previsto no art. 884 do Código Civil nos seguintes termos: “aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”.

A situação em que um tributo é pago sem que seja devido, seja porque o fato gerador não ocorreu ou por qualquer outra causa, se apresenta como clara situação em que houve um enriquecimento por parte do Poder Público às custas de alguém sem que tenha havido causa para tanto e, sendo assim, o valor deve ser devolvido.

O art. 166 do CTN não faz qualquer vedação à situação em que é o consumidor quem arca com o encargo tributário. Ele apenas especifica que o legitimado ao pedido de restituição é aquele que, de fato, efetuou o recolhimento.

Não poderia ser diferente, uma vez que se ele permitisse que aquele que não pagou o tributo pudesse pleitear a sua restituição, grosso modo, seria inverter aquele que se beneficia, enriquece sem causa.

Dizer que o consumidor não é parte legítima na ação de repetição de indébito apenas porque não é “contribuinte de direito” não faz sentido, uma vez que no momento do pagamento houve uma extensão do sujeito passivo, mas se esse pagamento foi indevido, restringe-se o conceito para não abranger o consumidor, repise-se, que efetuou o pagamento do tributo.

Entender que, além dos casos de repasse obrigatório, conforme recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o consumidor só poderia receber o que

pagou indevidamente quando autorizasse a empresa de forma expressa para que essa pudesse pleitear em ação de repetição de indébito em nome próprio o valor pago e apenas após o recebimento repassar esse valor ao consumidor é no mínimo inviável e vai de encontro aos princípios constitucionais que se baseiam na dignidade da pessoa humana.

No mínimo essa situação descrita acima jamais irá ocorrer; a uma porque o consumidor sendo hipossuficiente e vulnerável na relação de consumo não tem conhecimento, sequer meios para saber: que aquele tributo foi embutido no valor final pago por ele, apesar de essa ser uma obrigação do fornecedor, que aquele valor pago por ele foi considerado indevido e que ele pode, mediante autorização expressa, autorizar que a empresa cobre do Poder Público o valor pago indevidamente. A duas porque caso todo esse procedimento venha a ocorrer dificilmente o consumidor, em razão da morosidade do tramite dos processos no poder judiciário, vai receber esse valor e caso receba o tempo que vai demorar e o dispêndio, não é compensado pelo valor a ser recebido.

Também seria hipocrisia defender que a empresa iria dispensar algum esforço para reaver esse valor, tendo em vista que ela não tem nada a ganhar, pelo contrario, apenas iria ter mais trabalho ao pleitear em uma ação de repetição de indébito.

CONCLUSÃO

É claro que o desejo do Código Tributário Nacional bem como da Constituição da República Federativa do Brasil não é estimular o enriquecimento sem causa de qualquer pessoa, nem mesmo se essa pessoa a enriquecer às custas do consumidor for o Poder Público.

Mas o quadro que se instaura em razão da, *data vênia*, errônea interpretação que se faz em torno do art. 166 do CTN contribui, e muito para o enriquecimento sem causa por parte do Poder Público.

Conforme já observado, a empresa fornecedora não vai se mover a fim de propor uma ação em face do poder público para que depois o valor a ela pago a título de repetição de indébito seja repassado por ela ao consumidor que, de fato, foi quem realizou o pagamento.

Diante disso acaba por surgir um quadro de insegurança jurídica bem como de confronto com princípios constitucionais e tributários que buscam o alcance da justiça fiscal que nada mais é que uma das vertentes da justiça social.

Acaba-se por beneficiar os mais fortes em detrimento dos mais fracos que é justamente o sentido inverso da finalidade da Constituição Federal. É o mesmo que dizer que as grandes empresas podem continuar repassando o ônus tributário para o consumidor que, ainda que esse valor futuramente venha a ser reconhecido como indevido, os fortes não perdem na medida em que a empresa na verdade não teve qualquer gasto e o ente federado não vai precisar fazer qualquer restituição.

Facilmente se percebe que não é essa a finalidade buscada pela Constituição Federal. Diante desse quadro cai por terra toda e qualquer alegação de isonomia, de igualdade entre as partes. Se não se tem sequer igualdade formal, mais distante ainda se está da igualdade substancial.

Não se pode realizar interpretação restritiva em dispositivo legal acerca do qual sequer foi atribuído ao jurista a opção de realizar qualquer tipo de interpretação, sob pena de se estar desnaturalizando todo um sistema jurídico que disponibiliza meios para diminuir as injustiças sociais.

Conclui-se não haver fundamentos plausíveis para se limitar a restituição do valor pago indevidamente pelo consumidor quando ele se apresenta como “contribuinte

de fato”, seja quando ele autoriza a empresa seja nos casos de fornecimento de energia elétrica. Restringir a essas duas hipóteses vai de encontro aos fundamentos da República Federativa e, mais que isso, foge por completo da literalidade do art. 166 do CTN que apenas afirma que o legitimado a requerer a restituição deve ser aquele que suportou o encargo financeiro do tributo.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. Ed.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito Tributário*, 29. Ed.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*, editora Saraiva, 2007, p.46.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*, editora Saraiva, 4^a ed.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed.

http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=101050>. Acesso em 12 de fevereiro de 2013.

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2E%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/dyuzfjt>>. Acesso em: 16 abr. 2013.