



CURSO DE DIREITO

JOÃO EMMANUEL VIEIRA DE ARAÚJO

**A PROVA TÉCNICA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO:
LIMITES DA ATUAÇÃO DO PERITO JUDICIAL NA APURAÇÃO DE
CRÉDITOS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS**

Cuiabá/MT

2025

JOÃO EMMANUEL VIEIRA DE ARAÚJO

**A PROVA TÉCNICA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO:
LIMITES DA ATUAÇÃO DO PERITO JUDICIAL NA APURAÇÃO DE
CRÉDITOS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Avaliadora do Departamento de Direito, da Faculdade FASIPE CUIABÁ, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Odilzo Botelho Junior

Cuiabá/MT

2025

JOÃO EMMANUEL VIEIRA DE ARAÚJO

**A PROVA TÉCNICA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO: LIMITES DA
ATUAÇÃO DO PERITO JUDICIAL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE
VERBAS INDENIZATÓRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso à Banca Avaliadora do Curso de Direito – FASIPE
CUIABÁ, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: _____

Odilzo Botelho Junior
Professor Orientador
Departamento de Direito – FASIPE CUIABÁ

Professor Avaliador
Departamento de Direito - FASIPE CUIABÁ

Professor Avaliador
Departamento de Direito - FASIPE CUIABÁ

Coordenador do Curso de Direito - FASIPE CUIABÁ

Cuiabá/MT

2025

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, por me conceder força, saúde e discernimento ao longo desta caminhada acadêmica. Sem Sua presença constante, este trabalho não teria sido possível.

ARAÚJO, João Emmanuel Vieira De. **A PROVA TÉCNICA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO: LIMITES DA ATUAÇÃO DO PERITO JUDICIAL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS**. 2025. 49 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso em Direito – FASIPE - CUIABÁ, 2025.

RESUMO

O presente estudo tem como tema a prova técnica na repetição de indébito tributário, com foco nos limites da atuação do perito judicial na apuração de créditos decorrentes da tributação indevida de verbas indenizatórias. A escolha do tema se justifica pela crescente judicialização de demandas tributárias em que a perícia contábil se torna decisiva para a definição do valor a ser restituído ao contribuinte. Diante disso, formula-se a seguinte problemática: quais são os limites legais e técnicos da atuação do perito judicial na apuração de créditos tributários incidentes sobre verbas indenizatórias? O objetivo geral é analisar o papel do perito judicial como auxiliar do juízo em ações de repetição de indébito, identificando os contornos legais e as balizas técnico-probatórias que orientam sua atuação. A metodologia adotada é qualitativa, com abordagem descritiva, por meio de revisão bibliográfica de obras doutrinárias, artigos científicos e jurisprudência atualizada. Conclui-se que, embora essencial para a quantificação do crédito tributário, a atuação do perito deve respeitar os limites da lide e as diretrizes fixadas pelo juiz, sob pena de nulidade da prova pericial ou violação do contraditório e da ampla defesa.

Palavras-chave: Créditos Tributários; Perícia Judicial; Prova Técnica; Verbas Indenizatórias.

ARAÚJO, João Emmanuel Vieira De. **THE TECHNICAL EVIDENCE IN TAX UNDUE PAYMENT REPETITION: LIMITS OF THE JUDICIAL EXPERT'S ROLE IN THE CALCULATION OF CREDITS ON INDEMNITY AMOUNTS.** 2025. 49 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso em Direito – FASIPE - CUIABÁ, 2025.

ABSTRACT

This study addresses the theme of technical evidence in the tax repetition of undue payment, focusing on the limits of the judicial expert's role in calculating credits related to improperly taxed indemnity amounts. The relevance of this topic lies in the increasing number of tax lawsuits in which accounting expertise becomes crucial for determining the amount to be refunded to taxpayers. In this context, the following question arises: what are the legal and technical limits of the judicial expert's role in assessing tax credits over indemnity payments? The general objective is to analyze the judicial expert's function as a court assistant in tax refund lawsuits, identifying the legal parameters and technical-probative guidelines that define the scope of their activity. The methodology is qualitative and descriptive, based on a bibliographic review of doctrinal works, academic articles, and updated case law. It is concluded that, although essential for the quantification of tax credits, the expert's performance must respect the limits of the legal claim and the instructions established by the judge, under penalty of nullity of the expert report or violation of due process and the adversarial system.

Keywords: Judicial Expertise; Indemnity Payments; Tax Credits; Technical Evidence.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	11
2.1 Natureza jurídica das verbas indenizatórias e os fundamentos que excluem sua incidência tributária.	11
2.2 O papel da prova técnica nas ações de repetição de indébito tributário, especialmente na quantificação dos valores a restituir	15
2.3 Deveres legais, técnicos e éticos do perito judicial.....	19
2.3.1 Aspectos legais e normativos da atuação do perito judicial na análise de tributos incidentes indevidamente sobre verbas indenizatórias	20
3. O IMPACTO DOS LAUDOS PERICIAIS NA TOMADA DE DECISÕES JUDICIAIS EM PROCESSOS FAZENDÁRIOS	27
3.1 Tributos indiretos e restituição do indébito	28
4. A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.....	32
4.1 Conceito e natureza jurídica.....	33
4.2 Os tributos indiretos e sua repercussão para fins de aplicabilidade do artigo 166 do CTN.....	38
4.3 Datureza jurídica dos impostos para fins de aplicabilidade do art. 166 do CTN.....	39
4.4 Da repercussão jurídica dos tributos indiretos.....	40
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS	47

1. INTRODUÇÃO

No contexto das ações de repetição de indébito tributário, o papel da prova técnica, especialmente da perícia contábil, assume relevância central na materialização do direito do contribuinte à restituição de valores pagos indevidamente ao Fisco.

Tal demanda, frequentemente complexa, exige não apenas a comprovação do pagamento indevido, mas também a adequada quantificação dos créditos a serem restituídos, o que implica, por vezes, a análise pormenorizada de documentos fiscais, regimes de apuração tributária e normas específicas aplicáveis a cada tipo de verba.

Dentre as diversas controvérsias que permeiam esse campo, destaca-se a apuração de créditos relacionados ao recolhimento indevido de tributos sobre verbas de natureza indenizatória, cuja não incidência tributária é reconhecida tanto pela legislação quanto pela jurisprudência consolidada.

A atuação do perito judicial nesse cenário, embora essencial para o deslinde da controvérsia, encontra limites jurídicos e técnicos que não podem ser ignorados. O perito, enquanto auxiliar do juízo, deve pautar sua atividade nos estritos limites do objeto da perícia, respeitando os parâmetros fixados na decisão que determina sua produção, bem como os critérios legais e jurisprudenciais aplicáveis.

A extrapolação de sua função técnica para aspectos de valoração jurídica ou de interpretação normativa compromete não apenas a imparcialidade do processo, mas também a segurança jurídica da decisão judicial. Tal problemática se intensifica nos casos em que o objeto da perícia envolve a apuração de tributos recolhidos sobre verbas indenizatórias — como auxílio-transporte, aviso prévio indenizado, horas in itinere e outros — cuja natureza jurídica deve ser previamente delimitada pelo juízo, e não pelo perito.

A responsabilidade do perito judicial também inclui a prestação de esclarecimentos sobre o seu laudo sempre que necessário. O juiz ou as partes podem solicitar explicações sobre determinados pontos do parecer, e o perito tem o dever de responder, reforçando a

transparência do processo. Sua atuação deve ser pautada pela comunicação, de modo que todos os envolvidos compreendam as implicações do laudo (Gonçalves et al, 2014).

Caso o perito judicial cometa erros graves ou atue com negligência, ele pode ser responsabilizado civil e penalmente. O Código de Processo Civil (2015) estabelece que o perito responde pelos danos causados por condutas imprudentes, negligentes ou omissas. Assim, sua atuação deve ser cercada de diligência, ética e profissionalismo, assegurando que seu trabalho contribua para uma decisão justa e equitativa no âmbito dos processos fazendários (Cunha, 2018).

A justificativa da presente pesquisa está fundamentada na complexidade das demandas fiscais e tributárias nos tribunais, que exige precisão nas análises técnicas. Em processos fazendários, o perito judicial exerce função essencial para transmitir conhecimentos ao juiz, sendo responsável por esclarecer questões contábeis e tributárias que afetam a decisão final. Diante disso, compreender os limites e responsabilidades desse profissional é essencial para garantir a justiça no julgamento de causas que envolvem tributos, arrecadação e fiscalização fiscal.

A relevância deste estudo também está na contribuição que pode oferecer ao campo jurídico e às práticas judiciais. Ao investigar as responsabilidades do perito judicial, pode promover entendimento sobre o impacto de seu trabalho nas decisões de processos de natureza fazendária, além de identificar eventuais lacunas na legislação ou práticas que possam comprometer a imparcialidade e a qualidade do laudo pericial. A pesquisa traz informações importantes para o aprimoramento dos procedimentos periciais, influencia a qualidade das decisões judiciais e a proteção dos direitos das partes envolvidas.

A responsabilidade do perito judicial em processos fazendários envolve a aplicação de conhecimentos técnicos, também questões éticas e legais que devem ser investigadas em profundidade. O estudo permitirá o aprofundamento sobre os desafios enfrentados pelos peritos, bem como a análise crítica das normas que regulam suas atividades, contribui para o avanço do conhecimento jurídico e técnico no campo da perícia judicial.

O aprimoramento das práticas periciais em processos fazendários pode refletir na proteção dos interesses da sociedade, garantir que a justiça tributária seja alcançada. Um laudo pericial imparcial pode prevenir erros judiciais, reduzir a litigiosidade e aumentar a confiança no sistema judicial. Assim, a pesquisa promove o desenvolvimento acadêmico e jurídico, também impacta a justiça social, uma vez que processos fazendários envolvem recursos públicos que afetam toda a coletividade.

Diante da complexidade das questões tributárias, fiscais e contábeis envolvidas, o papel do perito judicial torna-se indispensável para que o juiz tenha acesso a informações técnicas. Sendo assim, surgem questionamentos sobre os limites de sua responsabilidade, os desafios éticos que enfrentam e a qualidade técnica dos laudos produzidos.

A problemática da presente pesquisa reside em como garantir que a atuação do perito judicial seja qualificada e imparcial, de forma a contribuir para o julgamento de processos que envolvem questões fiscais de grande complexidade. Assim, a questão problema é: Quais são os principais desafios e responsabilidades do perito judicial em processos de natureza fazendária?

Analisar os limites e deveres do perito judicial na produção de prova técnica voltada à apuração de créditos decorrentes da repetição de indébito tributário sobre verbas de natureza indenizatória.

A pesquisa proposta é do tipo revisão bibliográfica, um método que visa a análise crítica e sistemática da produção científica existente sobre o tema em questão. A revisão bibliográfica é essencial para construir o referencial teórico, consolidando e sintetizando as principais contribuições dos estudiosos sobre a responsabilidade do perito judicial em processos fazendários.

Segundo Lakatos e Marconi (2017), a revisão bibliográfica é uma ferramenta fundamental para mapear as tendências teóricas e metodológicas de determinado campo de estudo, fornecendo subsídios que ajudam na construção do arcabouço teórico e na identificação de lacunas no conhecimento. Este tipo de pesquisa permite, ainda, uma visão abrangente sobre o estado da arte, facilitando a identificação de conceitos, abordagens e soluções aplicáveis ao objeto de estudo.

Ademais, a abordagem da pesquisa é descritiva, com o objetivo de detalhar as características do fenômeno estudado, sem manipulação direta de variáveis. A pesquisa descritiva tem como principal propósito a observação e o registro das características do objeto de estudo, o que, neste caso, se refere à análise das responsabilidades e desafios do perito judicial em processos de natureza fazendária. Gil (2010) destaca que a pesquisa descritiva busca apresentar uma visão fiel e detalhada do objeto investigado, sem modificá-lo ou interferir diretamente no seu comportamento. Ao adotar essa abordagem, a pesquisa visa a construção de um quadro detalhado e preciso sobre a atuação do perito judicial, baseando-se nas contribuições existentes na literatura especializada.

Ainda, a pesquisa também se caracteriza por sua natureza qualitativa, focando na análise de informações e dados que não podem ser quantificados, mas que são cruciais para a compreensão profunda do fenômeno.

A abordagem qualitativa, conforme Minayo (2014), é indicada para investigações que buscam entender as complexidades do comportamento humano e as interações sociais, como é o caso da atuação do perito judicial no contexto de processos fazendários. Ao explorar aspectos técnicos, éticos e legais, a pesquisa visa a oferecer uma visão holística e compreensiva, sem se limitar à simples quantificação de dados.

.

.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Natureza jurídica das verbas indenizatórias e os fundamentos que excluem sua incidência tributária.

Para compreender o tópico em questão é necessário analisar a distinção entre verbas indenizatórias e verbas remuneratórias, desta forma é um tema central na seara trabalhista e tributária, uma vez que a correta qualificação dessas verbas impacta diretamente nos direitos dos trabalhadores, na incidência de tributos e contribuições sociais, e na responsabilização dos empregadores. A natureza jurídica dessas verbas, portanto, não é apenas uma questão de terminologia, mas sim de repercussão prática e jurídica no ordenamento brasileiro.

As verbas de natureza remuneratória são aquelas que integram o salário do empregado, representando uma contraprestação pelo trabalho prestado. Assim, possuem caráter habitual, contínuo e retributivo. Têm como função recompensar o trabalhador pela sua força de trabalho colocada à disposição do empregador, sendo exemplos clássicos o salário-base, comissões, gratificações habituais, adicionais (de periculosidade, insalubridade e noturno) e horas extras. (Pereira. 2017)

Por sua vez, as verbas indenizatórias não correspondem ao pagamento pelo trabalho realizado, mas sim à compensação por um prejuízo, dano ou dispêndio sofrido pelo empregado em razão da relação de trabalho.

Não integram o salário e, via de regra, não sofrem a incidência de encargos trabalhistas ou previdenciários. Exemplos típicos são o vale-transporte não utilizado para fins pessoais, o auxílio-alimentação em determinadas condições, a indenização por dispensa imotivada, o aviso prévio indenizado e o reembolso de despesas. (Teixeira Filho. 2016)

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ainda que não traga uma classificação expressa dessas verbas, permite a distinção mediante a análise sistemática dos dispositivos legais. (Pereira. 2017)

O artigo 457 da CLT, por exemplo, conceitua salário como a importância fixa estipulada, acrescida das comissões, percentagens, gratificações e outras utilidades. Já o §2º do mesmo artigo afasta do conceito de salário as parcelas de natureza indenizatória.

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também o valor cobrado pela empresa, como serviço ou adicional, a qualquer título, e destinado à distribuição aos empregados. (Redação dada pela Lei nº 13.419, de 2017)

§ 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

No plano jurisprudencial, a Súmula 354 do Tribunal Superior do Trabalho (TST) é um bom exemplo da interpretação dada à natureza dessas verbas, ao estabelecer que o aviso prévio trabalhado integra o contrato de trabalho para todos os efeitos legais, ao passo que o aviso prévio indenizado não o integra, por possuir natureza indenizatória. Esta distinção ilustra como a jurisprudência também se debruça sobre a definição e os efeitos jurídicos dessa natureza.

SÚMULA Nº 354 - GORJETAS. NATUREZA JURÍDICA. REPERCUSSÕES

As gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso-prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado. (BRASIL. TST)

A natureza remuneratória implica a incidência de diversos encargos, como INSS, FGTS e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Isso ocorre porque tais verbas são compreendidas como acréscimo patrimonial decorrente de trabalho. Já as indenizatórias, por não representarem incremento ao patrimônio como forma de retribuição ao labor, estão, em regra, isentas dessas incidências, salvo exceções legais e jurisprudenciais. (Wambier. 2016)

Essa distinção ganha relevância no Direito Tributário, especialmente na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias. O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do julgamento do RE 565.160, com repercussão geral, firmou o entendimento de que

apenas as parcelas de natureza remuneratória devem compor a base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em conhecer do recurso extraordinário e desprovê-lo, nos termos do voto do relator e por unanimidade, em sessão presidida pelo Ministro Marco Aurélio, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 29 de março de 2017.

MINISTRO MARCO AURÉLIO-PRESIDENTE E RELATOR

Supremo Tribunal Federal

Voto-MIN LUIZFUX

Inteiro Teor do Acórdão - Página 2 de 89

23/03/2017 PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 565.160 SANTA CATARINA

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: A fim de subsidiar a análise do tema, informo tratar-se de recurso extraordinário, com fundamento no artigo 102, III, a, da Constituição Federal, derivado na origem de ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, que obrigasse o contribuinte ao recolhimento de contribuição previdenciária sobre o total de remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, na forma do artigo 22, inciso I, da Lei nº 8,212/91, à luz do conceito de "folha de salários", presente no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, tanto antes quanto após a edição da EC nº 20/98, que alterou a sua redação.

Com base nisso, a empresa requereu que os adicionais de periculosidade e insalubridade, as gorjetas, os prêmios, os adicionais noturnos, as ajudas de custo e diárias de viagem (excedentes a 50% do salário recebido), bem como as comissões e quaisquer outras parcelas pagas habitualmente, fossem consideradas como não integrantes da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, com o consequente reconhecimento de seu direito de compensar os valores recolhidos indevidamente com parcelas da mesma exação ou, na sua impossibilidade, sua restituição, a ser apurada em liquidação de sentença.

A sentença de 1º grau julgou totalmente improcedente o pedido inicial, ao entendimento de que a autorização do art. 195, inciso I, da Constituição Federal para a cobrança de contribuições previdenciárias se estende a tudo aquilo que o empregado recebe a título de contraprestação pela cessão de sua força laboral ao empregador. As sim, considerou que, diante da natureza salarial de todas as verbas discutidas, deveriam as mesmas compor o cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

Em sede de apelação, o entendimento do Juízo de 1º grau foi mantido, nos seguintes termos: (BRASIL. STF)

Do ponto de vista constitucional, a diferenciação entre as verbas visa garantir o respeito aos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da isonomia, assegurando que o Estado não tribute indevidamente parcelas que não representam remuneração pelo trabalho. A tributação das verbas indenizatórias afrontaria esses princípios, ao incidir sobre valores que não traduzem acréscimo patrimonial real.

A prática forense demonstra que a qualificação de determinada verba como remuneratória ou indenizatória pode gerar intensa controvérsia. Um exemplo recorrente diz

respeito às verbas pagas sob a rubrica de ajuda de custo, diárias de viagem e prêmios. Quando pagas com habitualidade e em valores superiores aos gastos do trabalhador, tais verbas podem ser desqualificadas como indenizatórias e reclassificadas como remuneratórias, gerando efeitos retroativos e passivos trabalhistas para o empregador.

Outro ponto que merece destaque refere-se à flexibilização dos contratos de trabalho, especialmente com a Reforma Trabalhista de 2017 (Lei 13.467/2017), que introduziu novos institutos, como o teletrabalho e a possibilidade de premiações e gratificações desvinculadas do salário. (Teixeira Filho. 2016)

A nova redação do artigo 457 da CLT passou a considerar, em seu §2º-A, que prêmios concedidos de forma eventual não possuem natureza salarial, reforçando o caráter indenizatório de certas verbas.

Entretanto, é imprescindível que o empregador observe a natureza efetiva da verba, e não apenas a sua denominação. A jurisprudência trabalhista tem reiterado que a nomenclatura utilizada nos recibos de pagamento não tem o condão de definir, por si só, a natureza jurídica da parcela, sendo necessária a análise da sua real finalidade e habitualidade.

A jurisprudência do TST também é clara ao afirmar que o pagamento habitual de determinadas parcelas, ainda que com roupagem indenizatória, pode descaracterizar sua natureza originária. A habitualidade é um critério objetivo de análise que reforça a remuneração como elemento constante e estável da relação empregatícia, trazendo segurança jurídica ao trabalhador. (Pereira. 2017)

No tocante ao Direito Administrativo e à remuneração dos agentes públicos, a distinção entre verbas indenizatórias e remuneratórias também assume importância especial. A Lei 8.112/1990, que rege os servidores públicos federais, por exemplo, prevê ambas as espécies, sendo que apenas as verbas remuneratórias podem compor o teto constitucional previsto no artigo 37, inciso XI, da Constituição Federal. (Wambier. 2016)

No contexto das despedidas sem justa causa, o rol de verbas indenizatórias se amplia, incluindo a multa de 40% sobre o FGTS e o próprio saque do FGTS, bem como o seguro-desemprego, que possuem nítido caráter de compensação por um rompimento contratual alheio à vontade do trabalhador. (Teixeira Filho. 2016)

Ademais, a correta identificação da natureza das verbas trabalhistas é essencial não apenas para a adequada quitação das obrigações entre empregador e empregado, mas também para evitar litígios judiciais e encargos indevidos.

A atuação preventiva por meio da consultoria jurídica especializada, bem como a conformidade com os preceitos legais e jurisprudenciais, constitui-se em uma exigência de gestão responsável das relações laborais.

Assim, a natureza jurídica das verbas indenizatórias e remuneratórias não deve ser vista apenas como uma questão acadêmica ou teórica, mas como elemento essencial na prática do Direito. A compreensão precisa dessa diferenciação sustenta pilares como segurança jurídica, justiça social e equilíbrio nas relações de trabalho, com reflexos que se estendem ao Direito Tributário, Administrativo e Constitucional.

2.2 O papel da prova técnica nas ações de repetição de indébito tributário, especialmente na quantificação dos valores a restituir

As ações de repetição de indébito tributário visam à devolução de tributos pagos indevidamente ou a maior pelo contribuinte, sendo uma expressão direta do princípio da legalidade tributária e da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado.

Nessa seara, o papel da prova técnica, sobretudo pericial, revela-se essencial para a correta apuração dos valores que devem ser restituídos ao contribuinte, exigindo precisão contábil e conhecimento técnico especializado.

No ordenamento jurídico brasileiro, o direito à repetição de indébito encontra fundamento no artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN), que assegura ao sujeito passivo o direito de pleitear a restituição do valor pago indevidamente. (Coelho. 2014)

Entretanto, para que esse direito se concretize de forma segura e eficaz, é indispensável que os autos estejam instruídos com elementos que demonstrem não apenas a existência do pagamento indevido, mas também a exata quantificação da restituição devida, o que geralmente demanda uma prova pericial contábil. (Wambier. 2016)

A quantificação do valor a restituir não é um mero exercício aritmético. Envolve a análise de documentos fiscais, livros contábeis, declarações acessórias, normas tributárias específicas e, muitas vezes, a interpretação de regimes de apuração de tributos complexos, como o lucro real, lucro presumido ou regime não cumulativo do PIS/COFINS. Por essa razão, a perícia técnica contábil ganha destaque como meio de prova fundamental nesse tipo de demanda. (Coelho. 2014)

O Código de Processo Civil de 2015 reconheceu expressamente a centralidade da prova técnica quando a matéria controvertida exigir conhecimento especializado, conforme previsto no artigo 464.

Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.
§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:
I - a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;
II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
III - a verificação for impraticável.

A nomeação de perito, nestes casos, tem a função de esclarecer ao juízo questões técnicas que extrapolam o conhecimento jurídico, permitindo que a decisão judicial se fundamente em bases objetivas, sobretudo quando se discute a restituição de valores expressivos.

Na prática forense, o perito nomeado judicialmente analisa a documentação contábil apresentada pelo contribuinte, verifica a existência de recolhimentos indevidos ou a maior e calcula os valores a serem restituídos, com a devida aplicação de índices de correção monetária e, se for o caso, de juros legais. Além disso, o perito deve considerar os critérios estabelecidos na sentença de mérito e os parâmetros legais pertinentes ao tributo em discussão.

É importante salientar que a perícia, nesse contexto, não substitui a atividade jurisdicional, mas a complementa. A função do perito é técnica, e cabe ao juiz avaliar a prova produzida à luz do conjunto probatório, podendo inclusive se afastar do laudo pericial, desde que o faça de forma fundamentada. Essa lógica decorre do princípio da livre apreciação da prova, previsto no artigo 371 do CPC. (Wambier. 2016)

Além da perícia contábil, outras formas de prova técnica podem ser relevantes em ações de repetição de indébito, como pareceres técnicos produzidos por assistentes técnicos das partes, sobretudo em casos que envolvam matérias tributárias de elevada complexidade. Esses pareceres contribuem para o contraditório técnico, fortalecendo o debate jurídico-tributário no processo.

Um ponto sensível da prova técnica nesse tipo de ação diz respeito à necessidade de comprovação do efetivo recolhimento do tributo, ou seja, da existência de desembolso financeiro.

Isso é particularmente relevante quando se discute a legitimidade do contribuinte de fato para pleitear a restituição de tributos indiretos, como o ICMS ou o PIS/COFINS. Nesses casos, a discussão envolve também a prova da não transferência do ônus financeiro ao consumidor final. (Coelho. 2014)

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706, reconheceu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, originando uma enorme quantidade de ações de repetição de indébito.

Ementa

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APU-RAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS

Decisão

Após o voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), dando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhada pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli, negando provimento ao recurso, o julgamento foi sus-penso para colher os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello na próxima assentada. Falaram: pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e o Dr. Fábio Martins de Andrade; pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e, pela Procuradoria-Geral da República, o Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada. Plenário, 09.03.2017. Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Pre-sidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extra-ordinário e fixou a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017. Tema 69 Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da CO-FINS. Tese O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins

Nessas demandas, a quantificação dos valores a serem restituídos exige análise técnica detalhada das notas fiscais, das apurações mensais e do regime de apuração do contribuinte, tornando a prova pericial indispensável à correta liquidação do julgado.

A atuação do perito judicial é regulamentada pelos artigos 465 a 480 do CPC, que preveem, entre outros aspectos, a necessidade de apresentação de proposta de honorários, cronograma de atividades e manifestação das partes sobre o laudo apresentado. (Wambier. 2016)

Cabe às partes, por sua vez, formular quesitos, apresentar assistentes técnicos e, eventualmente, impugnar o laudo pericial, tudo com vistas à garantia do contraditório e da ampla defesa.

Art. 466. O perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo de compromisso.

§ 1º Os assistentes técnicos são de confiança da parte e não estão sujeitos a impedimento ou suspeição.

§ 2º O perito deve assegurar aos assistentes das partes o acesso e o acompanhamento das diligências e dos exames que realizar, com prévia comunicação, comprovada nos autos, com antecedência mínima de 5 (cinco) dias.

Art. 480. O juiz determinará, de ofício ou a requerimento da parte, a realização de nova perícia quando a matéria não estiver suficientemente esclarecida.

§ 1º A segunda perícia tem por objeto os mesmos fatos sobre os quais recaiu a primeira e destina-se a corrigir eventual omissão ou inexatidão dos resultados a que esta conduziu.

§ 2º A segunda perícia rege-se pelas disposições estabelecidas para a primeira.

§ 3º A segunda perícia não substitui a primeira, cabendo ao juiz apreciar o valor de uma e de outra.

Outro aspecto relevante é a aplicação de índices de atualização monetária, uma vez que os valores recolhidos indevidamente devem ser restituídos com correção. A definição do índice aplicável — SELIC, IPCA, ou outro — tem sido objeto de intensos debates judiciais e pode influenciar significativamente o valor final a ser restituído. Mais uma vez, a perícia técnica cumpre o papel de fornecer parâmetros objetivos para essa atualização. (Teixeira Filho. 2016)

Não se pode ignorar que, em muitas ações de repetição de indébito, a sentença limita-se a reconhecer o direito à restituição, remetendo a quantificação dos valores para fase de liquidação. Nessa etapa processual, a prova técnica é o instrumento central para materializar o direito reconhecido em juízo, sendo que sua ausência ou má elaboração pode comprometer seriamente a efetividade da tutela jurisdicional. (Coelho. 2014)

Além disso, há casos em que o contribuinte opta pela compensação administrativa dos valores reconhecidos judicialmente, o que exige a apresentação de documentos e cálculos robustos perante a Receita Federal. Embora se trate de procedimento extrajudicial, o laudo técnico produzido judicialmente pode servir como prova documental útil na seara administrativa.

A correta instrução da ação com documentos contábeis e a atuação conjunta entre advogados e contadores é, portanto, um fator crítico de sucesso. O advogado tributarista, ao ajuizar uma ação de repetição de indébito, deve estar atento à complexidade da matéria e à necessidade de produção antecipada ou incidental de prova pericial, a fim de garantir não apenas o reconhecimento do direito, mas também sua efetiva liquidação. (Coelho. 2014)

A prova técnica é o elo entre o direito reconhecido e a execução efetiva do valor a restituir nas ações de repetição de indébito tributário. Seu papel não se restringe à

quantificação aritmética, mas abrange a interpretação técnico-normativa dos lançamentos tributários, a apuração da base de cálculo correta, a análise documental e a projeção de valores atualizados. Por isso, deve ser tratada com o mesmo rigor e relevância das demais etapas processuais.

2.3 Deveres legais, técnicos e éticos do perito judicial

O perito judicial é um profissional com expertise em uma área técnica, científica ou profissional específica, nomeado pelo juiz para conduzir análises, fornecer pareceres e apresentar informações imparciais e objetivas em processos judiciais. Sua função é essencial para esclarecer aspectos técnicos, científicos ou profissionais que possam ser determinantes para a resolução de um litígio (Costa et al, 2024).

Os peritos judiciais atuam em diversas áreas, como engenharia, medicina, contabilidade, informática, psicologia, entre outras. Eles realizam análises detalhadas, coletam dados relevantes, elaboram laudos técnicos e respondem a questionamentos das partes envolvidas no processo judicial, contribuindo assim para a elucidação dos fatos em disputa.

Conforme Costa et al (2024), a atuação do perito judicial é guiada por um conjunto de normas e regulamentações que garantem a sua imparcialidade, qualificação e a fundamentação técnica de seus pareceres. O cumprimento dessas disposições é essencial para que a perícia possa auxiliar o juiz na tomada de decisões complexas, principalmente em processos de natureza fazendária, onde as questões técnicas têm impacto direto sobre os direitos das partes e a correta aplicação das leis tributárias, assim é necessário que haja humanização na ação do perito.

Humanização refere-se a tornar uma ação ou atitude mais compatível com a essência humana, incorporando aspectos de bondade e simpatia. Trata-se de considerar o ser humano como um indivíduo único e complexo, pautando-se no respeito e na compaixão. A busca pela humanização visa proporcionar uma experiência mais agradável e estabelecer vínculos respeitosos, promovendo uma abordagem eficiente e um procedimento bem executado, o que, por consequência, resulta em melhores resultados (Nogueira, 2024).

No contexto da perícia judicial, a humanização da produção da prova técnica envolve a necessidade de integrar esses elementos humanos, trazendo clareza na comunicação e no exercício técnico do perito. Além de cumprir os requisitos legais e técnicos, é fundamental que o perito entenda a importância social de suas conclusões, garantindo que suas análises

sejam acessíveis a todas as partes envolvidas no processo. Esse processo busca equilibrar a objetividade técnica com a sensibilidade às dimensões humanas do caso (Campilongo, 2011).

No campo da Perícia Grafotécnica, a Corrente Francesa se destaca por adicionar uma dimensão humana essencial ao trabalho do perito judicial. Essa abordagem vai além da análise técnica, promovendo uma interação empática com as partes envolvidas. Essa perspectiva não só melhora a precisão técnica da análise, mas também enfatiza a compreensão clara e transparente do processo, fortalecendo a confiança e promovendo a justiça no contexto judicial (Nogueira, 2024).

A Teoria Francesa, ao contrário de uma simples interpretação da grafia, adota uma visão holística que considera o contexto geral da situação. Ela examina os fatores externos que influenciam o periciando no momento da escrita, como cansaço, estresse, saúde e o uso de medicamentos. Esses aspectos são essenciais para entender as complexidades do ato de escrever. Esta abordagem enriquece a análise grafotécnica ao considerar não apenas a forma das letras, mas também as influências ambientais e individuais, proporcionando uma avaliação mais completa e justa no âmbito pericial (Campilongo, 2011).

Durante o agendamento da perícia para coleta de padrões gráficos, muitas vezes o periciando se mostra despreparado para o procedimento, revelando desconhecimento sobre como se comportar. Esse desajuste resulta em sinais evidentes de nervosismo e ansiedade, o que impacta na qualidade da sua grafia e compromete a eficácia da coleta de padrões. Essa situação reforça a importância de uma abordagem humanizada desde o agendamento até a execução da perícia (França, 2014). Não se trata apenas de garantir a precisão técnica, mas também de assegurar o bem-estar e a compreensão das pessoas envolvidas no processo, o que pode ter impacto direto na qualidade e na justiça da perícia realizada.

Na próxima seção, foram analisados os aspectos legais e normativos que regem a atuação do perito judicial. A discussão compreendeu as leis, resoluções e regulamentos que orientam o trabalho dos peritos, garantindo a conformidade e a imparcialidade nas avaliações técnicas.

2.3.1 Aspectos legais e normativos da atuação do perito judicial na análise de tributos incidentes indevidamente sobre verbas indenizatórias

A atuação do perito judicial está fundamentada em um conjunto de aspectos legais e normativos que norteiam seu papel dentro do processo judicial, principalmente em matérias de natureza complexa, como as questões fazendárias. O perito é nomeado pelo juiz quando há

necessidade de elucidação técnica sobre algum ponto do litígio, cuja análise exige conhecimentos especializados, sejam eles contábeis, fiscais, médicos ou de outra natureza (Silva; Dias, 2022). A nomeação e o exercício da função do perito estão regulamentados, em grande parte, pelo Código de Processo Civil – CPC (2015), que estabelece as responsabilidades e limitações dessa atuação (Brasil, 2015).

O Código de Processo Civil, em seus artigos 156 a 158, trata da perícia judicial e define o perito como auxiliar da justiça, sendo este um profissional que deve ser escolhido com base em sua expertise na área de conhecimento específica. A nomeação do perito cabe ao juiz, que poderá solicitar esclarecimentos técnicos sobre determinado fato da causa. Além disso, o CPC reforça que o perito judicial deve ser imparcial, devendo atuar com total independência, garantindo que seu parecer não favoreça qualquer uma das partes envolvidas no processo. Essa imparcialidade é essencial para que a perícia atenda ao princípio da equidade processual (Brasil, 2015).

A definição e as responsabilidades do Perito Judicial estão previstas na Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, principalmente no Capítulo III, Seção II – Do Perito (Art. 156 a 158). O artigo inicial dessa seção estabelece que, quando o fato jurídico requerer uma prova técnica ou científica, o juiz deverá ser auxiliado por um perito, que será nomeado dentre profissionais devidamente habilitados pelos respectivos Órgãos de Classe, com conhecimento específico sobre o objeto da perícia, independentemente da metodologia empregada (França, 2016).

Para o técnico ou tecnólogo em radiologia, basta a inscrição ativa, além da especialidade administrativa ou acadêmica necessária. No Art. 156 do CPC, pode-se observar dois aspectos pelos quais o perito é convocado para o processo: o conhecimento técnico e o conhecimento científico. Diante disso, o profissional selecionado para tal função, dada a natureza técnica das suas atribuições, deve possuir uma formação multidisciplinar (Silva, 2014).

Conforme França (2016), a relevância desse profissional no julgamento da causa e na ajuda ao juiz para a aplicação do direito pode ser sintetizada pela elaboração e apresentação da prova pericial nos autos, uma vez que é por meio dessa prova que o perito, de maneira imparcial, demonstra de forma meticulosa e técnica as características, o estado, a forma e a substância do objeto periciado. Essa manifestação técnica e científica pode ser vista como a concretização e redução do fato ilícito ou antijurídico a termos, permitindo ao magistrado uma melhor aplicação da norma ao fato, realizando a subsunção e equilibrando os interesses conflitantes, superando a esfera abstrata das alegações pessoais.

Um aspecto legal relevante é a exigência de qualificação técnica do perito, conforme previsto no artigo 156, § 1º do CPC. Esse dispositivo estabelece que o perito deve ser portador de diploma universitário em área relacionada ao objeto da perícia ou, alternativamente, comprovar experiência ou conhecimentos específicos que o habilitem a desempenhar a função. Esse critério assegura que o perito tenha a competência necessária para fornecer um parecer técnico adequado, capaz de sustentar decisões judiciais sobre questões que fogem ao conhecimento jurídico tradicional (Brasil, 2015).

Conforme Silva (2014), o perito judicial está sujeito ao princípio da motivação, ou seja, seus laudos devem ser devidamente fundamentados, apresentando os métodos e critérios utilizados para a formação de suas conclusões. O artigo 473 do CPC dispõe que o laudo pericial deve conter a descrição detalhada dos exames realizados, a metodologia empregada, as provas consideradas e as respostas claras aos quesitos formulados pelas partes e pelo juiz. Dessa forma, o laudo pericial deve ser transparente e acessível, permitindo que as partes, o magistrado e até outros peritos possam compreender e avaliar os resultados da perícia.

Os aspectos normativos da atuação do perito também incluem a obrigatoriedade de prestar compromisso, estabelecido pelo artigo 466 do CPC, onde o perito assume formalmente o compromisso de cumprir fielmente o encargo, atuando com diligência, zelo e imparcialidade. Esse compromisso reforça a importância da ética profissional na atuação do perito, que deve abster-se de qualquer comportamento que comprometa a objetividade de suas análises ou que desvirtue o propósito de sua nomeação (Brasil, 2015).

De acordo com o artigo 465, § 1º do CPC, o juiz determina o prazo para entrega do laudo pericial, que, em regra, não deve exceder 30 dias, podendo ser prorrogado mediante justificativa. O cumprimento dos prazos é um elemento fundamental para a celeridade processual, pois a demora na entrega do laudo pode prejudicar o andamento do processo e afetar os direitos das partes. O perito deve estar atento à gestão do tempo e ao cumprimento das exigências temporais estabelecidas pelo magistrado (Brasil, 2015).

No que se refere à remuneração, o artigo 95 do CPC trata dos honorários periciais, que são fixados pelo juiz e devem ser pagos pela parte que requer a perícia, salvo em casos de gratuidade de justiça. A definição dos honorários leva em consideração a complexidade do trabalho a ser realizado e o tempo demandado para a execução dos exames periciais. A justa remuneração do perito é um aspecto importante, pois valoriza o trabalho técnico especializado e assegura que o profissional tenha condições de realizar o serviço de forma qualificada e dentro dos parâmetros exigidos (Ribaski, 2021).

O perito também tem a responsabilidade de responder aos quesitos suplementares que possam ser formulados pelas partes ou pelo juiz, mesmo após a entrega do laudo inicial. Conforme previsto no artigo 477, § 2º do CPC, o juiz pode solicitar esclarecimentos adicionais sempre que considerar necessário, o que exige do perito disponibilidade para aprofundar ou detalhar suas conclusões. Esse dispositivo garante que o laudo pericial possa ser complementado caso surjam novas dúvidas ou se houver necessidade de maior precisão em determinados pontos (Costa et al, 2024).

Segundo Silva (2014), outro aspecto normativo importante é a previsão de responsabilidade civil do perito judicial. Caso o perito, por negligência, imprudência ou imperícia, cause prejuízo a uma das partes ou ao processo, ele poderá ser responsabilizado e até condenado a reparar os danos causados, conforme estabelecido no artigo 186 do Código Civil. Essa responsabilização reforça a necessidade de o perito atuar com o máximo rigor técnico e ético, uma vez que eventuais falhas podem comprometer o resultado do processo e prejudicar os direitos das partes.

Ainda segundo Costa et al (2024), os aspectos éticos e legais da atuação do perito judicial são complementados por diretrizes profissionais específicas de cada área. No caso de peritos contábeis, por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabelece normas para a perícia contábil, determinando que o perito deve seguir os preceitos do Código de Ética Profissional do Contador. Assim, a atuação do perito judicial é regulada por normas que visam assegurar a qualidade técnica e a integridade de sua contribuição ao processo judicial.

Com base no Decreto-Lei nº 9.295, de 27/05/1946, o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu a Resolução nº 731 em 22/10/1992, que instituiu a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 13) sobre Perícia Contábil. Essa norma foi revogada em 21/10/1999 pela Resolução nº 858, que definiu o conceito de perícia contábil como:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil, e ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente (NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL).

Dessa forma, a perícia contábil tem como objetivo analisar os fatos relacionados ao patrimônio específico, oferecendo sua avaliação por meio de laudos conforme a questão apresentada. Para realizar essa tarefa, é essencial que o profissional encarregado do trabalho tenha um conhecimento aprofundado dos procedimentos e da causa em questão.

As perícias contábeis, conforme Zanna (2007), são instrumentos essenciais para a busca da verdade no contexto judicial, especialmente em casos de disputas entre pessoas físicas e jurídicas. Essas perícias têm a função de esclarecer as controvérsias apresentadas em um processo, proporcionando uma análise técnica e imparcial que auxilia no julgamento adequado. Para o autor, a perícia contábil não se limita apenas a uma verificação de dados financeiros, mas envolve uma investigação para trazer à tona a verdade sobre os fatos discutidos.

O objetivo principal da perícia contábil é, como afirma Alberto (2010), a constatação, prova ou demonstração da verdade contábil sobre o objeto em questão, transferindo essa verdade para o processo decisório. A perícia contábil, portanto, é uma ferramenta crucial para a formação do convencimento do juiz e das partes envolvidas. A clareza e a precisão nas evidências fornecidas são essenciais para garantir que a decisão judicial seja tomada com base em fatos sólidos e bem fundamentados.

Zanna (2007) ressalta que a prova contábil deve ser capaz de esclarecer completamente as controvérsias presentes no processo. Para isso, é necessário que o perito forneça informações claras e precisas, permitindo que todos os envolvidos compreendam a situação e as conclusões apresentadas. A função da perícia contábil não é apenas recolher dados, mas traduzi-los de forma compreensível para que o magistrado e as partes possam entender a realidade dos fatos.

A Perícia Contábil Judicial, como explica Teram (2005), ocorre dentro do sistema judicial, sendo solicitada pelo juiz quando há necessidade de um conhecimento técnico especializado. Já a Perícia Extrajudicial acontece fora do ambiente judicial, sendo utilizada em questões privadas ou em situações que não envolvem o poder judiciário. Ambas são importantes, mas a perícia judicial é de fundamental importância para a resolução de litígios, pois serve como base para a decisão final do processo.

Na próxima seção, foram discutidos os desafios técnicos e éticos enfrentados na elaboração de laudos em processos tributários e fiscais. A seção abordou as principais dificuldades que os peritos encontram ao equilibrar rigor técnico e princípios éticos durante a produção de provas periciais nesse contexto.

A elaboração de laudos periciais em processos tributários e fiscais envolve uma série de desafios técnicos e éticos, dada a complexidade das matérias abordadas e a responsabilidade do perito judicial em fornecer subsídios confiáveis para a tomada de decisões judiciais. Os aspectos técnicos desses processos geralmente demandam profundo conhecimento em áreas como contabilidade, auditoria, legislação tributária e fiscal, além de

interpretação precisa de documentos contábeis e fiscais. A correta interpretação de normas legais e a aplicação de métodos adequados de análise são relevantes para que o laudo apresente uma visão clara e objetiva sobre o tema em questão (Mendonça et al, 2012).

Entre os principais desafios técnicos está a necessidade de o perito lidar com informações volumosas e detalhadas, muitas vezes oriundas de auditorias fiscais, declarações de tributos e balanços financeiros. Esse volume de dados exige um alto nível de organização e habilidade para sintetizar informações relevantes, sem perder a precisão. O perito deve estar atualizado com a legislação tributária, que sofre constantes modificações, para garantir que o laudo esteja em conformidade com as normas vigentes no momento da perícia. O uso de ferramentas tecnológicas adequadas para o tratamento dessas informações também é uma necessidade cada vez mais presente no trabalho do perito (Azevedo, 2022).

Segundo Mendonça et al (2012), outro desafio técnico relevante é a interpretação correta das normas tributárias e fiscais, que são complexas e ambíguas. A legislação fiscal brasileira é extensa e sujeita a múltiplas interpretações. O perito deve ter um domínio dessa legislação, além de habilidade para discernir as diversidades que podem surgir em cada caso específico. A interpretação incorreta de um dispositivo legal ou a aplicação inadequada de uma norma pode comprometer todo o laudo e influenciar de maneira equivocada o julgamento do caso.

No campo ético, a imparcialidade do perito é um princípio fundamental que deve ser observado em todas as fases da elaboração do laudo. Em processos tributários e fiscais, onde grandes valores financeiros podem estar em jogo, o perito precisa atuar de forma a evitar qualquer tipo de pressão ou influência externa, seja de uma das partes envolvidas ou de interesses econômicos. O compromisso ético do perito é com a verdade dos fatos e com a justiça, o que significa que sua análise deve ser objetiva e livre de quaisquer vieses que possam beneficiar uma das partes em detrimento da outra (Azevedo, 2022).

A confidencialidade também é um ponto ético crucial na atuação do perito judicial em processos fiscais. Informações financeiras e fiscais de empresas ou indivíduos são frequentemente de natureza sensível e estratégica. O perito deve assegurar que os dados analisados permaneçam confidenciais e sejam utilizados para a finalidade da perícia, evitando qualquer exposição ou uso inadequado de tais informações. O descumprimento desse dever pode resultar em graves consequências legais e éticas para o perito, além de comprometer a integridade do processo judicial (Mendes, 2020).

De acordo com Mendes (2020), o perito deve lidar com o desafio ético de garantir a transparência e a clareza de seu laudo. Um laudo pericial técnico, em questões tributárias,

deve ser redigido de maneira que não apenas o juiz, mas também as partes envolvidas no processo, possam compreendê-lo. A clareza na apresentação dos dados e das conclusões é um dever ético, pois o laudo pericial tem o potencial de influenciar de maneira significativa o desfecho do processo. A atuação do perito exige qualificação técnica, um compromisso ético, que garante a integridade de sua contribuição para a justiça.

Com o crescente aumento da digitalização de documentos e informações, os peritos judiciais têm incorporado tecnologias avançadas em suas análises de dados digitais. Isso envolve a recuperação de informações de dispositivos eletrônicos, a análise de registros de comunicação, a perícia forense de computadores e dispositivos móveis, entre outras técnicas, que permitem uma investigação mais precisa e detalhada de evidências digitais (Silva, 2022).

De acordo com Silva (2022), o uso de imagens e vídeos forenses tem se tornado cada vez mais relevante, especialmente em casos de acidentes, crimes e perícias criminais. Por meio de tecnologias específicas, os peritos realizam análises detalhadas de imagens, identificam possíveis adulterações e reconstroem cenários, o que contribui significativamente para a obtenção de provas e a confirmação de evidências relevantes para o processo judicial.

Conforme Silva (2022), outra inovação no campo da perícia é a utilização de ferramentas de modelagem e simulação, principalmente em áreas como engenharia e arquitetura, para realizar perícias virtuais. Essas ferramentas permitem a análise minuciosa de projetos e estruturas, além da simulação de acidentes, proporcionando insights valiosos e informações técnicas que auxiliam na resolução de questões complexas nos tribunais.

A implementação de inteligência artificial tem transformado a atuação dos peritos judiciais. Essas tecnologias são particularmente úteis na análise de grandes volumes de dados, na identificação de padrões e na detecção de fraudes, além de possibilitarem análises estatísticas complexas. Com o auxílio dessas ferramentas, os peritos podem realizar avaliações precisas, otimizando o processo judicial e proporcionando maior segurança nas decisões tomadas (Silva, 2022).

Na próxima seção, foi abordado o impacto dos laudos periciais na tomada de decisões judiciais em processos fazendários. A análise se concentrou na importância desses laudos como instrumentos fundamentais para a formação do julgamento em casos relacionados à área fiscal e tributária.

3. O IMPACTO DOS LAUDOS PERICIAIS NA TOMADA DE DECISÕES JUDICIAIS EM PROCESSOS FAZENDÁRIOS

Os laudos periciais atuam na tomada de decisões judiciais, em processos fazendários, onde as questões técnicas são complexas e envolvem interpretação de dados financeiros, fiscais e tributários. A perícia judicial fornece ao juiz elementos técnicos que ultrapassam o conhecimento jurídico, permitindo que a decisão seja embasada em informações sobre a matéria tributária.

A imparcialidade e a profundidade técnica do laudo são relevantes, pois influenciam diretamente o resultado do processo, que pode envolver grandes montantes financeiros e impactar tanto entes públicos quanto privados (Bandeira, 2010).

Camperlingo (2017) aponta que, um dos principais impactos dos laudos periciais em processos fazendários está na capacidade de fornecer clareza sobre disputas tributárias. Muitas vezes, essas disputas envolvem interpretações divergentes de normas fiscais, cálculo de tributos, revisão de dívidas fiscais ou avaliação de penalidades aplicadas por órgãos fazendários.

O laudo pericial, ao interpretar dados e legislações de maneira objetiva, auxilia o juiz a entender melhor a questão em análise, especialmente em situações onde há contestação técnica por parte dos litigantes. Sem o laudo, o magistrado poderia ter dificuldades para tomar decisões fundamentadas em assuntos que fogem de sua expertise.

Conforme Bandeira (2010), processos fazendários tendem a ser demorados, dada a complexidade das matérias tratadas e o volume de informações que precisa ser analisado. O laudo pericial oferece uma análise detalhada e técnica de aspectos fiscais que podem simplificar a compreensão do juiz e acelerar a decisão. Um laudo bem elaborado, que responde aos quesitos apresentados, permite que o processo avance sem a necessidade de novas diligências ou esclarecimentos, evitando a protelação do litígio.

O laudo pericial tem o poder de influenciar a decisão do juiz sobre questões financeiras envolvidas no processo. Em disputas onde estão em jogo valores devidos em impostos, taxas, multas ou restituições, a precisão técnica do laudo pode determinar o valor exato a ser pago ou devolvido.

Erros na elaboração do laudo podem prejudicar o julgamento, levando a decisões equivocadas ou a necessidade de revisão processual, o que poderia gerar impacto negativo tanto para o fisco quanto para o contribuinte (Silva, 2022).

Conforme Silva (2022), a influência do laudo pericial na decisão judicial também exige que ele seja tecnicamente imparcial. Um laudo que apresente inconsistências ou falta de fundamentação adequada pode ser questionado pelas partes e, em última instância, rejeitado pelo magistrado, o que compromete a efetividade da perícia. Dessa forma, o perito deve garantir que seus métodos sejam transparentes e que sua análise seja completa, permitindo que o juiz confie nas conclusões apresentadas para fundamentar sua sentença.

De acordo com Silva (2022), os laudos periciais em processos fazendários têm o impacto de contribuir para a segurança jurídica. Ao fornecer um suporte técnico às decisões judiciais, os laudos ajudam a prevenir incertezas e litígios futuros, oferecendo uma base sólida para as resoluções de conflitos tributários.

Com uma decisão bem fundamentada em análise pericial, as partes envolvidas, sejam elas contribuintes ou o próprio Estado, sentem maior confiança na justiça do processo, o que fortalece a credibilidade do sistema jurídico e promove a equidade nas disputas fiscais.

3.1 Tributos indiretos e restituição do indébito

Entre as diversas implicações jurídicas decorrentes da dualidade no tratamento dos impostos indiretos, talvez a questão mais relevante para entender os efeitos do artigo 166 seja a definição de quem tem legitimidade para pleitear a devolução do valor pago indevidamente. Inicialmente, poderia-se imaginar que o contribuinte de fato, por ser quem realmente suporta o custo da tributação, teria legitimidade para ingressar com ação judicial para reclamar a repetição do indébito.

Embora essa interpretação tenha prevalecido por certo tempo na jurisprudência, o entendimento atual é que o direito subjetivo à repetição do indébito cabe exclusivamente ao contribuinte de direito.

Grande parte da doutrina tradicional segue essa linha, alinhando-se à posição do STJ, que nega legitimidade ao contribuinte de fato para reivindicar a restituição do tributo pago indevidamente ao Fisco.

Entretanto, mesmo negando legitimidade ao contribuinte de fato, o exercício do direito pelo contribuinte legal, conforme o artigo 166 do CTN, está condicionado à comprovação de que ele assumiu o encargo financeiro ou, se o transferiu a terceiro, que este último tenha autorizado expressamente a restituição.

Na prática, essa exigência torna-se bastante complexa, seja pela dificuldade de demonstrar que o ônus tributário não influenciou a formação do preço, seja pela impossibilidade de localizar o contribuinte de fato e obter sua autorização expressa para a devolução do valor pago indevidamente.

É preciso considerar também que, em certas situações, as provas apresentadas pela parte podem não ser aceitas pela autoridade administrativa, possivelmente por não atenderem aos requisitos essenciais para a formação de uma convicção segura sobre a assunção do encargo.

Assim, se o contribuinte não conseguir comprovar essa condição, a devolução do valor é negada, autorizando-se, então, em favor do interesse coletivo, o enriquecimento do Estado, sob a justificativa já mencionada de que isso seria preferível ao enriquecimento injustificado do particular.

Nesse contexto, Alexandre Macedo Tavares faz uma crítica precisa à inconsistência dessa posição.

De forma mais simples, se a Fazenda Pública não aceita que o contribuinte de direito utilize o fenômeno da repercussão econômica (transferência do encargo financeiro) como defesa durante a cobrança do valor devido, ela não pode, de maneira geral, alegar a artificialidade desse fenômeno para impedir qualquer reivindicação de restituição de tributo pago indevidamente.

Surge, então, o seguinte problema: quando o contribuinte de fato busca reivindicar qualquer direito relacionado ao tributo que lhe foi economicamente transferido, o primeiro argumento levantado pela Fazenda Pública e geralmente aceito pelos tribunais é que esse contribuinte não tem legitimidade para pleitear a restituição. Nesse cenário, considera-se que a transferência do ônus do tributo para o consumidor final é uma questão exclusivamente econômica, sem relevância jurídica no campo tributário, e, portanto, o contribuinte de fato não seria considerado parte legítima para discutir o pagamento indevido.

Por outro lado, quando o contribuinte de direito solicita a devolução, a aceitação do pedido depende da comprovação da inexistência de repercussão financeira do tributo ou, conforme estabelece o próprio artigo 166, da autorização do terceiro que de fato tenha arcado com o custo da cobrança indevida.

Nessa situação, a transferência do tributo ganha um novo significado, tornando a repercussão um elemento com relevância jurídica, o que acaba por travar todo o processo. O artigo 166, ao exigir uma prova praticamente impossível de ser fornecida pelo contribuinte de direito, cria um obstáculo para a devolução do indébito, consolidando a ideia de um "contribuinte castrado" no sistema jurídico brasileiro. Esse ponto é, inclusive, destacado por Ives Gandra da Silva Martins, ao enfatizar as consequências dessa exclusão do contribuinte de fato do processo.

Esse "contribuinte de fato", embora não seja explicitamente definido pelo artigo 166, seria considerado um "contribuinte castrado", pois, teoricamente, seria detentor do direito, mas incapaz de exercê-lo diretamente. Em outras palavras, ele teria o poder de impedir a repetição do indébito, mas não teria a capacidade de efetivamente pleitear a devolução.

Essa concepção, de considerar o contribuinte de fato apenas como relevante para bloquear a restituição do tributo ao contribuinte de direito, foi, surpreendentemente, abordada pelo STJ durante o julgamento do RMS 24.532/AM.

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA.
PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE
C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO.
CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA.
RECURSO NÃO PROVIDO.
2. A qualificação do denominado contribuinte de fato serve apenas para estabelecer uma condição à repetição do indébito solicitado pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus do tributo cujo fato gerador ocorreu (art. 166 do CTN), mas não confere legitimidade para que os consumidores ingressem com ações judiciais para discutir uma relação jurídica da qual não são parte.

Como é de se esperar, diversas críticas foram direcionadas a esse entendimento, sendo um dos argumentos mais incisivos a constatação de que, ao adotar essa tese, a jurisprudência brasileira estaria validando uma situação que entra em clara contradição com o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, o qual garante a inafastabilidade da jurisdição.

A interpretação adotada pelo STJ, conforme o acórdão mencionado, serviu, como destacou Hugo de Brito Machado, apenas para agravar ainda mais a situação dos contribuintes, que, diante da dificuldade de cumprir os requisitos estabelecidos pela

legislação, viam-se impedidos de submeter ao Judiciário a análise da validade de valores pagos a título de tributo indevido.

Nesse contexto, é oportuno citar o voto histórico de Aliomar Baleeiro, no julgamento do RE 45.977/ES, que, mesmo sob a vigência da Súmula nº 71 do STF, já alertava para o risco de se impor restrições excessivas ao exercício do direito à repetição do indébito tributário:

Não se pode negar os danos, tanto do ponto de vista ético quanto pragmático, de uma interpretação que permite ao Estado, enquanto mantenedor do direito, praticar sistematicamente inconstitucionalidades e ilegalidades, com a certeza de que não será obrigado a devolver o benefício resultante da má conduta de seus agentes e órgãos. Nada pode ser mais contrário ao avanço do direito e à concretização do princípio da justiça.

Apesar de tão esclarecedor voto, proferido ainda nos primeiros momentos das controvérsias sobre o tema, o tempo não conseguiu trazer novas propostas para esclarecer a aplicabilidade do artigo 166 do CTN. Talvez a única diferença observada, após a elaboração de novas teses por grandes nomes da doutrina ao longo dos anos, seja a seguinte, que citamos da visão de Leonardo e Silva de Almendra Freitas, que objetivamente abordou a problemática que envolve a matéria:

Anteriormente, a posição do contribuinte de fato poderia ser vista, ao menos, como uma "válvula de escape" para evitar o enriquecimento ilícito do Estado. Contudo, hoje, essa possibilidade desapareceu. A probabilidade de o Fisco ser obrigado a devolver o que recebeu indevidamente transformou-se em uma certeza quase absoluta.

Nesse contexto, é inegável a conclusão de que, à luz do entendimento jurisprudencial atual, a possibilidade de repetição do tributo indireto, conforme o artigo 166 do CTN, tanto por parte do contribuinte de direito quanto pelo contribuinte de fato, como sugerido por alguns doutrinadores, estará sempre dificultada.

Diante desse obstáculo, parte da doutrina, ciente da dificuldade imposta pelo artigo 166 do CTN, propõe razões conclusivas, não apenas para suprimir o referido artigo da ordem jurídica tributária, mas também para adotar medidas paliativas urgentes que atenuem o problema.

4. A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

No ordenamento tributário brasileiro, prevalece o princípio da legalidade estrita, segundo o qual o contribuinte só pode ser submetido à tributação com fundamento em normas jurídicas legítimas e em conformidade com o sistema normativo vigente. Esse princípio, inclusive, é expressamente mencionado na Constituição Federal de 1988, dentro do capítulo que trata das "Limitações ao Poder de Tributar". Nesse contexto, destaca-se o que dispõe o artigo 150, inciso I, da referida Constituição.

Art. 150. Sem prejuízo de outros direitos garantidos ao contribuinte, é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - cobrar ou majorar tributo sem a devida previsão legal.”(...)
(BRASIL. 1988)

Trata-se, na realidade, de um obstáculo absoluto à atuação do Fisco, que só pode intervir quando houver respaldo legal legítimo, sendo necessário que essa norma não apenas autorize a exigência de tributos, mas também estabeleça todos os elementos essenciais à composição da regra matriz de incidência.

A respeito do princípio da legalidade no campo tributário, é pertinente mencionar as lições de Hugo de Brito Machado sobre o assunto.

De fato, não há dúvida de que, se a criação de tributos é atribuição exclusiva da lei, o mesmo se aplica ao seu aumento, salvo nas exceções expressamente previstas pela própria Constituição. Permitir, fora dessas situações específicas, que uma norma hierarquicamente inferior eleve tributos equivale a aceitar que tal norma altere disposições legais, o que representa um claro contrassenso.

Segundo Leandro Paulsen, ao determinar que apenas a lei pode instituir ou majorar tributos, a Constituição Federal atribuiu exclusivamente a ela a competência para definir os sujeitos, a causa e o objeto da obrigação tributária, ou seja, todos os elementos que compõem

a norma impositiva. Por isso, ao tratar-se de tributação, fala-se em reserva absoluta à lei, já que somente ela possui legitimidade para estabelecer tanto a origem quanto o conteúdo da relação jurídica tributária.

Dessa forma, pode-se afirmar que a cobrança de tributo sem respaldo legal adequado ou em desacordo com os elementos essenciais que o compõem confere ao contribuinte o direito de ser ressarcido pelos valores pagos de forma indevida.

Quando ocorre o recolhimento indevido de tributo, há uma violação ao direito de propriedade do contribuinte, o que lhe assegura o direito de reaver o montante pago incorretamente por meio de ação específica.

É nesse ponto que se insere a temática da Repetição de Indébito Tributário, a qual, conforme definição de Antônio Carlos de Martins Mello, consiste em um instituto de natureza predominantemente civil, pelo qual se reconhece ao lesado o direito e à Administração, o dever de reparar a atuação fiscal equivocada, ou seja, aquela que não se conformou com os parâmetros obrigatórios estabelecidos no ordenamento constitucional, legal e regulamentar.

Nesse cenário, com fundamento no princípio do acesso à justiça, consagrado no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, a ação de repetição de indébito se apresenta como um instrumento por meio do qual o contribuinte, amparado pelo direito subjetivo constitucional à ampla defesa, busca proteger sua propriedade, exigindo a restituição dos valores que lhe pertencem e que foram indevidamente recebidos pelo Estado.

Para compreendermos melhor o instituto da repetição de indébito e, em seguida, aprofundarmos a análise abordada neste trabalho, é fundamental inicialmente entender os princípios essenciais que legitimam o uso dessa ação. Isso inclui o estudo do seu conceito, da natureza jurídica, dos elementos constitutivos e dos pressupostos que formam essa relação jurídico-tributária.

4.1 Conceito e natureza jurídica

O indébito tributário pode ser definido como qualquer quantia paga indevidamente aos cofres públicos ou, mais especificamente, ao órgão fiscalizador responsável, seja por erro de cálculo, pela nulidade da norma que instituiu o tributo, ou ainda por reconhecimento decorrente de decisão judicial.

Quando há equívoco no pagamento do tributo, ocorre, essencialmente, a entrada indevida de recursos financeiros nos cofres do Estado, retirados do patrimônio do contribuinte em desrespeito aos princípios da propriedade, da legalidade, da moralidade, entre outros.

Esse entendimento está respaldado no ordenamento jurídico tributário, conforme expressa a literalidade do artigo 165 do Código Tributário Nacional, que, ao tratar do pagamento indevido, elenca três hipóteses que autorizam o contribuinte a buscar a restituição dos valores pagos em excesso. Confira, literalmente, o disposto nesse artigo:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, sem necessidade de protesto prévio, à restituição total ou parcial do tributo, independentemente da forma de pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nas seguintes situações:

I - Cobrança ou pagamento voluntário de tributo indevido ou superior ao devido, considerando a legislação tributária vigente ou as características e circunstâncias do fato gerador ocorrido;

II - Erro na identificação do sujeito passivo, na definição da alíquota aplicável, no cálculo do valor devido ou na confecção ou verificação de qualquer documento relacionado ao pagamento;

III - Modificação, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Observa-se, portanto, que a norma fundamental da repetição do indébito, elaborada com base no artigo mencionado e em outras disposições da legislação tributária, descreve de forma abstrata a ocorrência, no mundo real, do pagamento indevido.

Dessa forma, pode-se afirmar que essa norma jurídica escolhe o ato do pagamento e a indevida natureza desse pagamento como os elementos que dão origem ao direito subjetivo do contribuinte de requerer a repetição do indébito.

A esse respeito, Marcelo Fortes de Cerqueira destaca o seguinte:

A obrigação concreta de devolver o indébito surge exatamente no momento em que ocorre, na prática social, o pagamento indevido. Esse evento, por si só, é suficiente para gerar efeitos jurídicos, marcando o ponto a partir do qual se estabelecem direitos subjetivos e deveres correlatos o direito do particular de exigir a restituição do tributo pago incorretamente e o dever legal do Estado de realizar essa devolução.

As situações previstas pelo legislador visam garantir ao contribuinte o direito legítimo de, comprovado erro ou pagamento que não corresponde ao tributo devido, requerer ao Fisco a restituição do valor pago indevidamente.

Ricardo Lobo Torres destaca que qualquer circunstância, seja ela substancial, temporal ou quantitativa, que cause discrepância entre o valor pago e a hipótese legal, gera automaticamente o direito de pleitear a devolução do indébito.

Luciano Amaro define o pagamento indevido como aquele em que alguém (o solvens), erroneamente considerado sujeito passivo, realiza um pagamento (classificado como tributo) a outrem (o accipiens), incorretamente reconhecido como sujeito ativo.

Dessa maneira, o ordenamento jurídico assegura a quem pagou algo indevidamente a título de tributo o direito de reaver esse montante, evitando que, pela inação, se permita o enriquecimento sem causa.

A relação entre pagamento indevido e enriquecimento sem causa é tema recorrente no estudo histórico e teórico da repetição de indébito, sendo frequentemente associada ao antigo princípio jurídico, atribuído a Pompônio, que proíbe o enriquecimento injusto à custa alheia. Embora a origem exata desse instituto seja incerta, prevalece na doutrina a ideia de que ele foi fortemente influenciado pelas *condictiones* do Direito Romano.

Na época, essas *condictiones* representavam um dos principais mecanismos do direito das obrigações, funcionando como um meio pelo qual a pessoa prejudicada podia recuperar bens transferidos indevidamente a terceiros ou entregues “sem justa causa, quando não observados os procedimentos específicos aplicáveis a cada situação”.

É importante ressaltar que a legislação brasileira não abordou diretamente o enriquecimento sem causa, optando por enquadrá-lo como uma cláusula geral ao tratar do pagamento indevido em dispositivo específico.

Assim, coube ao Código Civil Brasileiro disciplinar de forma geral essa matéria, especialmente em seus artigos 884 e seguintes. Confira:

Art. 884. Quem se enriquecer injustamente às custas de outra pessoa será obrigado a devolver o que recebeu indevidamente, com a devida correção monetária.

Trata-se, assim, da consagração legal de um princípio jurídico que reprova o enriquecimento sem causa às expensas do patrimônio alheio. Pode-se afirmar que essa foi a maneira encontrada pelo legislador brasileiro para incorporar ao ordenamento jurídico uma “válvula para exigências ético-sociais”, proporcionando ao intérprete e aplicador da lei maior flexibilidade na aplicação das normas às diversas situações sociais.

Dada a importância do tema, segue a seguir uma relevante reflexão de Maria Helena Diniz acerca do pagamento indevido:

“(…). O princípio do enriquecimento sem causa baseia-se na equidade. Esse dever de devolver o que foi obtido sem justa causa representa uma necessidade jurídica, moral e social.

O pagamento indevido constitui uma das formas de enriquecimento ilícito, pois resulta de uma prestação realizada por alguém com o propósito de extinguir uma obrigação equivocadamente presumida, impondo ao *accipiens*, por força da lei, a obrigação de restituir, uma vez constatado que a relação obrigacional não existia, havia cessado ou que o devedor não era o *solvens*, ou ainda que o *accipiens* não era o credor.

O pagamento indevido ocorre de forma espontânea e por engano, como no caso do

solvens que acredita dever pagar, ou quando quem realiza o pagamento não é o verdadeiro devedor, mas pensa ser, ou quando o destinatário do pagamento é presumido credor.”

Pode-se afirmar, portanto, que um dos fundamentos centrais do instituto da repetição de indébito é a condenação moral e jurídica do enriquecimento sem causa, baseada no princípio de que ninguém pode se beneficiar às custas de outra pessoa. Caso isso ocorra, o prejudicado tem o direito de adotar todas as medidas necessárias para recuperar o dano sofrido.

Partindo desse entendimento, Antônio Carlos de Martins Mello ressalta que existem outros fundamentos igualmente relevantes que legitimam a restituição. Para ele, o principal referencial a ser considerado são os princípios constitucionais, entre os quais destacam-se:

- (a) Constituição Federal, art. 150, §7º – como limitação ao poder de tributar;
- (b) Constituição Federal, art. 5º, inciso XXII – direito à propriedade;
- (c) Constituição Federal, arts. 5º, inciso II e 150, inciso I – princípio da legalidade tributária;
- (d) Constituição Federal, art. 37 – princípio da moralidade administrativa;
- (e) Constituição Federal, art. 5º, §2º – princípios intrínsecos e heterotópicos, como a rigidez do sistema, previstos nos arts. 145 e 149, parágrafo.

Nessa linha de pensamento, Hugo de Brito Machado Segundo ressaltou o seguinte:

“A principal conclusão que se pode tirar do fundamento constitucional embora frequentemente ignorada pelo Poder Judiciário é que o direito à restituição do tributo pago indevidamente não pode ser eliminado, dificultado ou impossibilitado por normas de hierarquia inferior.”

Isso ocorre porque a fundamentação principiológica que legitima o contribuinte a solicitar a devolução de valores cobrados indevidamente está baseada, em essência, na proteção dos demais direitos constitucionais fundamentais.

É por meio desses princípios que se justifica o sistema que autoriza o contribuinte a reclamar a restituição do montante pago em excesso. Dessa forma, a questão não pode, como já mencionado, escapar à regra geral prevista na Constituição, que assegura que nenhuma lesão ou ameaça a direitos fique sem a devida apreciação pelo Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV).

Adotando uma visão abrangente do Direito, Geraldo Ataliba propôs um critério científico para que o intérprete possa estudar e compreender adequadamente o verdadeiro significado das normas dentro de um sistema jurídico.

Com base nesse princípio isto é, de que todo preceito deve ser analisado em relação aos demais existentes no ordenamento jurídico, o autor concluiu:

No campo do Direito, é fundamental compreender ao nos aproximarmos da interpretação de um preceito em que capítulo ele se encontra, a qual lei pertence, dentro de qual subsistema está inserido, que por sua vez integra um ramo do Direito, o qual está vinculado a uma parte da Constituição, que, por sua vez, faz parte do sistema maior: a própria Constituição.

Com base no critério mencionado, pode-se afirmar que a repetição do indébito tributário, como instituto legítimo de natureza tributária, está inserida no capítulo relativo à “Extinção do Crédito Tributário” dentro de uma norma recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Um dos seus principais fundamentos é a proteção do patrimônio do contribuinte, que só pode ser obrigado a pagar tributo mediante existência de lei que legitime a atuação do Fisco, em respeito ao princípio da Legalidade.

Assim, tanto a base que autoriza a cobrança do tributo (princípio da legalidade) quanto o fundamento que justifica a ação do contribuinte para recuperar valores indevidamente pagos (princípio da proteção da propriedade) encontram respaldo na própria Constituição. No que diz respeito à natureza da repetição de indébito tributário, a partir de uma interpretação sistêmica das normas e princípios aplicáveis, é possível entender que o indébito tributário nada mais é do que o tributo ou exação cobrada de forma indevida do contribuinte. Porém, a doutrina tributária não é unânime quanto à classificação do indébito como espécie ou modalidade de tributo, conforme definido no artigo 3º do CTN.

Para alguns autores, tributo é apenas aquele cobrado conforme a lei. Dessa forma, não haveria uma verdadeira relação jurídica tributária nos casos de repetição do indébito, já que o pagamento correto do tributo devido seria o próprio ato que extingue a obrigação tributária estabelecida entre Fisco e contribuinte.

Nesse contexto, Gustavo Miguez de Mello, ao criticar o artigo 166 do CTN, aproveita para esclarecer sua visão sobre o significado atribuído ao termo “tributo indevido”:

O Código Tributário Nacional define o tributo em seu artigo 3º de forma que, se os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação não forem rigorosamente cumpridos, não se estará diante de um fenômeno tributário legítimo: o tributo deve ser criado por lei e cobrado por meio de uma atividade administrativa estritamente vinculada a essa lei.

Assim, o pagamento indevido refere-se a uma cobrança inconstitucional ou ilegal que não pode ser considerada como tributo.

Pode-se argumentar, contudo, que uma cobrança intitulada tributo, instituída por lei inconstitucional e cobrada mediante atividade administrativa vinculada a essa lei, poderia enquadrar-se no conceito de tributo previsto no artigo 3º do CTN.

Por outro lado, existem autores que defendem que os valores exigidos pelo Estado, assim como sua possível devolução, não alteram a natureza tributária desses montantes, uma vez que, em ambos os casos, estão presentes os requisitos legais previstos no artigo 3º do CTN.

Entre os defensores dessa perspectiva está Marcelo Fontes de Cerqueira, que, ao analisar a disciplina da repetição de indébito tributário, destaca o seguinte:

O âmbito teórico do Direito Tributário abrange todas as situações que se relacionam, direta ou indiretamente, ao conceito restrito de tributo, incluindo aqueles referentes à repetição do indébito tributário, que é regulada pelas normas do Sistema Tributário Brasileiro. Além disso, esse campo não se limita apenas à criação e extinção do tributo, mas também engloba todas as situações pendentes ou passíveis de modificação.

O chamado tributo indevido ou ilegal é considerado tributo, pois uma exigência tributária, mesmo que contrária ao ordenamento jurídico, mantém sua natureza tributária até que a norma incompatível, que possui validade relativa, seja retirada do sistema.

Pode-se afirmar, portanto, que, segundo essa corrente, a estrutura básica do tributo, mesmo quando considerado indevido, tem como base os fundamentos previstos no artigo 3º do CTN. Assim, se os valores pagos em decorrência de uma cobrança ilegal são tributo, pode-se dizer que o montante restituído ao particular em uma relação jurídica de devolução do indébito configura “tributo indevido”. Esse termo é utilizado para indicar aquelas cobranças que, de forma individual e concreta, já foram qualificadas pelo sistema como indevidas.

Não cabe, neste estudo, decidir qual teoria deve prevalecer, pois isso exigiria uma análise mais aprofundada das fundamentações doutrinárias que sustentam ambas as posições.

Contudo, devido à importância do tema, entende-se que não se pode considerar, de antemão, o tributo indevido como algo estranho aos dispositivos do artigo 3º do CTN, sob o risco de se afastar a essência fundamental que dá origem à obrigação tributária, a qual, mesmo em caso de nulidade, tem seus pressupostos extraídos da própria legislação tributária.

Nesse sentido, concordamos com Paulo de Barros Carvalho, que sustenta que o fato de o Estado devolver valores previamente exigidos não elimina a natureza tributária desses valores, pois “os sucessivos controles de legalidade exercidos pela Administração, nos quais o sujeito passivo também participa ao questionar cobranças consideradas indevidas ou ao requerer a devolução do que pagou a mais, existem exatamente para essa finalidade”.

4.2 Os tributos indiretos e sua repercussão para fins de aplicabilidade do artigo 166 do CTN

No âmbito doutrinário, a discussão sobre a distinção entre tributos diretos e indiretos, bem como o desenvolvimento de diversas teorias relacionadas, é antiga e tem gerado contínuas controvérsias entre os especialistas da área.

Um dos maiores debates em torno desse tema é a posição defendida por destacados juristas do Direito Tributário, que consideram o estudo dessa classificação impreciso e desprovido de rigor científico.

Diante disso, foram formuladas diversas teorias com o objetivo de estabelecer o tratamento jurídico adequado para a tributação indireta no Brasil.

Neste trabalho, focaremos principalmente na análise das principais teorias que, até o momento, têm provocado grande impacto na disciplina da repetição de indébito.

4.3 Natureza jurídica dos impostos para fins de aplicabilidade do art. 166 do CTN

Quanto à natureza jurídica dos tributos e sua divisão entre diretos e indiretos, destacam-se duas correntes principais entre os estudiosos do tema. A primeira corrente rejeita a própria divisão entre tributos diretos e indiretos, enquanto a segunda, que será abordada em tópico específico, reconhece essa classificação como válida e jurídica, entendendo os impostos indiretos como aqueles concebidos legalmente para serem repercutidos.

A primeira teoria, influenciada pelos fisiocratas e adotada por diversos juristas tributários, considera a distinção entre tributos diretos e indiretos irrelevante, artificial e sem base científica. Para essa linha de pensamento, a classificação é inteiramente injurídica, pois fundamenta-se em critérios e conceitos próprios da economia e das finanças, áreas consideradas na época totalmente alheias ao Direito Tributário.

Como exemplo dessa perspectiva, pode-se citar Geraldo Ataliba, que entende essa classificação como irrelevante no Brasil, servindo apenas para interpretar determinadas normas de imunidade ou isenção, tendo em vista a carga tributária suportada pela pessoa.

Alfredo Augusto Becker, de maneira bastante enfática, rejeitava essa classificação, argumentando o seguinte:

A falha das decisões judiciais em matéria tributária, bem como a irracionalidade das leis fiscais, decorre em grande medida da divisão dos tributos em diretos e indiretos baseada no critério da repercussão econômica. Atualmente, quase toda a doutrina rejeita esse critério, considerando-o totalmente artificial e desprovido de qualquer embasamento científico (...).

Outro importante defensor dessa teoria foi Gilberto de Ulhôa Canto, que, ao analisar especificamente os tributos abrangidos pelo artigo 166 do CTN, ressaltou enfaticamente o seguinte:

Ainda em relação à própria imprecisão que envolve as teorias econômicas acerca da transferência tributária, manifestada em suas diversas formas e identificada por diferentes termos (como translação, repercussão, percussão, entre outros), revela-se insuficiente a norma jurídica que presume a possibilidade de determinar com exatidão a ocorrência dessa transferência, além de supor que ela possa ser classificada por categorias ou tipos específicos de impostos.

Existem também aqueles que criticam a própria ideia de se estabelecer uma classificação que facilite a compreensão desse tipo de tributo, principalmente quando essa qualificação se baseia em critérios econômicos. Hugo de Brito Machado, ao abordar os principais pontos relativos à restituição do indébito, enfatiza o seguinte:

Do ponto de vista jurídico, a divisão dos tributos em diretos e indiretos não possui fundamento científico. Isso porque não há um critério claro para determinar quando o encargo tributário é repassado a terceiros ou quando permanece a cargo do contribuinte. Por exemplo, o imposto de renda é considerado um tributo direto, mas nem sempre o contribuinte final é quem arca com seu ônus. Da mesma forma, o IPTU, no caso de imóvel alugado, geralmente acaba sendo repassado ao inquilino.

Apesar das diversas e antigas opiniões sobre o tema, é importante destacar que a rejeição da classificação dos tributos em diretos e indiretos, especialmente para aplicação do artigo 166 do CTN com base no critério da repercussão econômica, ainda é uma tese amplamente defendida e referenciada por grande parte da doutrina brasileira.

Embora exista um intenso debate sobre a adoção desse critério para definir os tributos indiretos, é inegável que, dada a própria dinâmica dos fatos econômicos presentes nas relações comerciais, a maioria dos impostos tende a se refletir economicamente no preço final.

Por isso, concordamos que, embora a repercussão econômica seja relevante para analisar a transferência do ônus financeiro, especialmente em casos de pagamento indevido, ela não constitui um fato jurídico propriamente dito e, portanto, não é um critério seguro ou eficaz para classificar determinados tributos como indiretos.

4.4 Da repercussão jurídica dos tributos indiretos

Por outro lado, uma parcela da doutrina defende que a solução para o impasse gerado pela aplicação do artigo 166 do CTN reside na adoção de um critério jurídico capaz de esclarecer o verdadeiro significado da chamada exação indireta.

Isso porque, conforme já discutido, do ponto de vista econômico, qualquer tributo, independentemente de sua classificação, pode ser transferido a um terceiro, que nem sempre é o consumidor final, o que impede que essa característica seja usada para fins de classificação tributária.

A situação torna-se ainda mais complexa quando alguns autores alertam para a inadequação jurídica de equiparar “impostos indiretos” a “tributos que, por sua natureza, comportem a transferência do respectivo ônus financeiro”, conforme previsto no artigo 166 do CTN.

Nesse sentido, José Morschbacher, em um estudo relevante sobre a repetição do indébito tributário indireto, destaca a necessidade de diferenciar esses conceitos, argumentando o seguinte:

(...) um imposto é classificado como direto ou indireto com base na predominância das incidências jurídicas que atingem, respectivamente, de forma direta ou indireta, as pessoas cuja renda serve como base presumida para a tributação, ou seja, aquelas cuja capacidade contributiva real ou presumida é alvo do tributo. Portanto, um imposto é considerado indireto quando utiliza, de forma exclusiva ou predominante, um método de tributação indireta sobre a renda do setor privado da economia. (...) a transferência do ônus financeiro do imposto ocorre apenas quando a norma jurídica correspondente incide de maneira indireta sobre a pessoa cuja renda se pretende tributar, ou seja, somente quando é possível afirmar que há uma imposição indireta sobre a renda da coletividade.

Embora se reconheça certa importância à argumentação do autor, e considerando que a resolução dessa questão seria, em nossa visão, essencial, especialmente no que diz respeito ao tratamento jurídico dessas categorias tributárias, o fato é que prevaleceu e ainda predomina, principalmente na jurisprudência do STJ o entendimento de que o artigo 166 do CTN, com base no critério da repercussão jurídica, aplica-se aos tributos indiretos, entendidos como aqueles que, por lei, são concebidos para repercutir.

Essa corrente é seguida por Sacha Calmon Navarro Coelho, que afirma que a repercussão jurídica é o único meio jurídico adequado para compreender os impostos indiretos, definindo-a como “a transferência do ônus econômico do tributo realizada dentro daqueles tributos ‘feitos para repercutir’”.

Hugo de Brito Machado, que também apoia essa teoria, já destacava a importância jurídica da natureza dos tributos submetidos ao regime do artigo 166 do CTN:

Em nossa opinião, tributos que impliquem, por sua própria natureza, a transferência do respectivo ônus financeiro são apenas aqueles em que a própria legislação estabelece explicitamente essa transferência.

A regra prevista no artigo 166 do CTN deve ser aplicada somente nesses casos, pois a natureza mencionada nesse dispositivo é, necessariamente, jurídica determinada pela lei correspondente e não pode ser baseada em simples aspectos econômicos, que podem ou não ocorrer, sem que haja um critério seguro para identificar quando essa transferência efetivamente ocorreu.

Por outro lado, há quem considere esse critério, que parece guiar a jurisprudência, bastante problemático, pois na prática não diferencia claramente a repercussão jurídica da repercussão econômica, deixando de lado a análise dos tributos em que a transferência do ônus financeiro é mais significativa.

A repercussão jurídica, conforme amplamente aceita pela doutrina, pressupõe a existência de uma previsão legal explícita que autorize a transferência do encargo financeiro do tributo a um terceiro.

Dessa forma, surgiram diversas teses acerca da repercussão jurídica, sendo uma delas a ideia de que essa transferência envolve necessariamente dois sujeitos: o contribuinte formal (contribuinte de direito), responsável pelo recolhimento ao Estado, e o contribuinte real (contribuinte de fato), que suporta efetivamente o ônus do tributo.

Assim, entende-se que existe um vínculo fundamental entre esses dois sujeitos, que é a própria natureza do tributo, a qual, por lei, permite a transferência do encargo financeiro.

Dentro dessa perspectiva, os impostos indiretos seriam aqueles que incidem sobre operações ou negócios, sempre considerando a presença desses dois polos: um que realiza o pagamento e outro que arca com o custo tributário repassado no preço.

Esse entendimento, porém, foi alvo de críticas na doutrina, especialmente diante da posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que em diversos julgamentos aplicou o artigo 166 do CTN, em regra, ao ICMS, ISS e IPI.

Hugo de Brito Machado Segundo alertava para o erro dessa limitação na definição dos tributos indiretos, pois, embora ICMS, ISS e IPI sejam tributos usualmente vinculados ao consumo e pagos formalmente por seus contribuintes, sua repercussão econômica poderia ser tão intensa quanto aquela verificada no âmbito de tributos como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Partia-se, assim, do entendimento de que a repercussão econômica geralmente manifestada pelo eventual aumento do preço pago pelo consumidor final não modifica a natureza jurídica desse preço, que é um instrumento baseado em obrigação contratual e

distinto da prestação decorrente da relação jurídica entre o contribuinte formal e a Fazenda Pública.

Em uma abordagem doutrinária ligeiramente distinta, porém mais ampla, José Morschbacher ressaltava que a análise da constante distinção entre impostos diretos e indiretos deveria considerar não apenas a perspectiva jurídica, mas também abarcar, dentro de um conjunto complexo de conceitos, aspectos técnicos, administrativos e científicos.

Sob a ótica estrita da Ciência das Finanças, com base nos estudos e pesquisas realizadas ao longo do tempo e nas conclusões geralmente aceitas, pode-se afirmar que os impostos indiretos correspondem, em regra, aos impostos incidentes sobre o consumo.

Do ponto de vista estritamente econômico, há um consenso entre os especialistas de que essa classificação carece de rigor científico, pois, dentro das condições de mercado admissíveis, praticamente todos os impostos tendem a ser repassados, assim como os demais elementos que compõem o custo de produção ou comercialização.

Já no âmbito do Direito Tributário, o imposto indireto é aquele cuja norma jurídica de tributação vincula ao Estado não a pessoa cuja renda é o fato gerador presumido, mas sim outra pessoa ou pessoas situadas anteriormente nessa cadeia econômica objeto da tributação.

Segundo o autor mencionado, a compreensão das exações chamadas indiretas não pode se limitar a uma análise meramente jurídica e formal, restrita aos elementos da relação tributária. É necessário considerar, de forma substancial, que a tributação indireta está inserida no ordenamento jurídico como um instrumento criado pelo Estado para onerar toda a sociedade consumidora, ainda que por meio de intermediários, como pessoas ou empresas.

Na prática, pode-se concluir que, embora as exações indiretas incidam formalmente sobre os contribuintes titulares das obrigações tributárias, os consumidores finais são aqueles que acabam sofrendo o impacto econômico dessa tributação indevida, experimentando o prejuízo ou empobrecimento decorrente dela.

Dessa forma, evidencia-se cada vez mais a vulnerabilidade político-econômica do contribuinte-consumidor, agravada tanto pela alta carga tributária quanto pelas intensas dinâmicas de mercado, que podem comprometer a eficiência do sistema fiscal.

No entanto, essa vulnerabilidade, que afeta não só o consumidor, mas o contribuinte em geral, é muitas vezes ignorada por grande parte da doutrina, tornando-se um aspecto frequentemente negligenciado na análise do tema.

Assim, diante das correntes doutrinárias apresentadas, percebe-se que a distinção entre tributos diretos e indiretos permanece sem uma solução definitiva no sistema jurídico brasileiro.

Mesmo assim, acreditamos que o tema é indispensável à reflexão do Direito brasileiro, devendo a sua compreensão considerar a repercussão jurídica prevista na legislação aplicável, sem deixar de lado os aspectos que evidenciam a desigualdade de forças materiais e jurídicas, que fragilizam significativamente a posição do contribuinte perante o Estado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A perícia contábil, no processo tributário, tem como objetivo fornecer subsídios técnicos ao juízo sobre aspectos matemáticos e documentais da lide, como o cálculo dos valores pagos indevidamente e a identificação das verbas que compõem ou não a base de cálculo dos tributos. No entanto, é imprescindível destacar que o perito judicial não detém competência jurídica para qualificar a natureza das parcelas controvertidas, sob pena de usurpação da função jurisdicional. A classificação de determinada verba como indenizatória ou remuneratória é questão de direito, e deve ser apreciada e decidida pelo magistrado, com base na legislação e jurisprudência aplicável, e não pelo auxiliar técnico.

Ocorre que, em muitos casos, o laudo pericial adentra a seara jurídica, ao afirmar que determinada verba tem natureza salarial ou indenizatória, extrapolando os limites da função técnica do perito. Essa situação compromete o contraditório e a imparcialidade do processo, pois transfere ao perito um juízo de valor que compete exclusivamente ao juiz. A atuação do perito deve se restringir a quantificar, com base nos documentos contábeis e fiscais apresentados pelas partes, os valores pagos a título das rubricas apontadas, possibilitando que, uma vez reconhecida a natureza indenizatória de determinada parcela pelo juiz, se possa calcular adequadamente o montante a ser restituído.

Outro aspecto delicado refere-se à complexidade dos sistemas contábeis e fiscais utilizados pelas empresas, que demandam conhecimento técnico específico. O perito deve estar apto a lidar com esses sistemas, identificando as verbas tributadas, o momento de sua incidência e o tipo de tributo recolhido. No entanto, isso não autoriza o perito a interpretar normas jurídicas, convenções coletivas ou contratos de trabalho para justificar a exclusão ou inclusão de verbas na base de cálculo. O trabalho pericial, nesse contexto, é instrumental: ele serve ao esclarecimento de fatos técnicos, sem adentrar no mérito jurídico da demanda.

A jurisprudência pátria tem se posicionado no sentido de que o laudo pericial que extrapola os limites técnicos e invade matéria de direito deve ser considerado apenas como elemento de auxílio, sem força vinculante. O juiz pode (e deve) desconsiderar as conclusões

jurídicas do perito, valendo-se de sua liberdade de convencimento motivado (art. 371 do CPC). Isso reforça a ideia de que o processo tributário deve manter uma separação clara entre os campos do direito e da técnica contábil, garantindo a imparcialidade da instrução probatória e a regularidade procedimental.

Ainda dentro do contexto da repetição de indébito, é importante destacar que a correta delimitação da atuação pericial é também uma garantia de segurança jurídica para o contribuinte e para o Fisco. Ao respeitar os limites legais e técnicos, evita-se que o processo se contamine por vícios formais ou decisões baseadas em avaliações inadequadas. O papel do juiz como destinatário da prova é reforçado, ao passo que o perito se mantém como um colaborador da justiça, sem substituir a função jurisdicional.

Por fim, a questão da atuação pericial na repetição de indébito sobre verbas indenizatórias evidencia a importância de uma atuação técnica responsável, respaldada por normas processuais claras e por uma compreensão precisa dos limites entre o técnico e o jurídico. É necessário que os peritos judiciais sejam devidamente capacitados, que os advogados estejam atentos aos excessos e que o Judiciário atue com rigor na apreciação dos laudos, delimitando as competências de cada sujeito processual. Somente assim será possível assegurar uma prestação jurisdicional justa, eficaz e em consonância com os princípios do devido processo legal e da legalidade tributária.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, M. C. C. D. A. **Mediação e a conciliação no contexto do procedimento tributário. (Dissertação de mestrado não publicada).** Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2022. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/15351>. Acesso em: 19 de maio 2025.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6ª ed. 12 tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Revista de Direito Tributário, nº 58, São Paulo: RT, 1991, p.179, apud Mattos, Aroldo de. In: Machado, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Direito Tributário – CET, 1999, pág.49.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 14 ed., 7 tir., atual. por Flávio Bauer Novelli. RJ: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3ª Ed. 2. Tir. São Paulo: Lejus, 2002.

Brasil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/113105.htm. Acesso em: 19 de maio 2025.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Repetição de indébito.** In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). Repetição do indébito – Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 8; CEU, 1983.

CAMPELINGO, L. **A ética na perícia judicial.** 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/254555/a-etica-na-pericia-judicial>. Acesso em: 19 de maio 2025.

CARVALHO FILHO, J. dos S. **Manual de direito administrativo.** 32. ed. São Paulo: Atlas. 2018. p. 66.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao código tributário nacional.** Rio de Janeiro: Forense.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, F. B. da; Mença, F. R.; Postiglione, E. de M. **Accounting expertise in judicial proceedings.** Research, Society and Development, [S. l.], v. 13, n. 10, p. e119131047023, 2024. DOI: 10.33448/rsd-v13i10.47023. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/47023>. Acesso em: 19 de maio 2025.

CUNHA, L. C. da. **A fazenda pública em juízo.** 15 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018. p. 392.

FRANÇA, G.V. **Direito Médico**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

GONÇALVES, P. C., Machado, M. R. R., Machado, L. de S., Zanolla, E. **Características do perito-contador: perspectiva segundo juizes da Justiça Federal, advogados da União-Fazenda Nacional e peritos-contadores no contexto goiano**. Revista Contemporânea de Contabilidade. ISSN 2175-8069, UFSC, Florianópolis, v. 11, n. 22, p. 119-140, 2014.

MENDES, A.G. de C. **Estudos sobre mediação: no Brasil e no exterior: volume II** [recurso eletrônico] .Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020. 271 p.

MENDONÇA, J., et al. **Relevância do Laudo Pericial Contábil na tomada de decisão judicial: Percepção de um juiz**. Revista de Informação Contábil, v. 6, n. 2, p. 21-39, 2012.

NOGUEIRA, M.I.M.F. **Ética, Responsabilidade e Humanização do Perito Judicial na Realização da Prova Pericial**. Pleiade, 18(44): 63-73, jul.-set. 2024.

NORMAS BRASILEIRAS de Contabilidade. NBC PP 01 – **Norma Profissional do perito**. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2012/12/NBC_PP_01.pdf. Acesso em: 19 de maio 2025.

RIBASKI, N.G. **Perícia e avaliação ambiental: um olhar pela legislação**. Curitiba: Editora Reflexão Acadêmica, 2021. 34 p.

PEREIRA, João Batista Brito. **Nós, os juizes do trabalho, e o CPC – algumas reflexões**. Revista do Tribunal Superior do Trabalho, vol. 73, n. 01, jan./mar. 2017.

SILVA, A.J.F. **Os recursos tecnológicos auxiliando na coleta de padrões de confronto da Perícia Grafotécnica**. 2022.

SILVA, J. A. R. O. **Perícias Judiciais Multiprofissionais e a Lei do Ato Médico**. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 44, 2014.

SILVA, W.; Dias, R. S. **Os honorários periciais e a atuação do perito judicial em ciências radiológicas legais**. Recisatec - Revista Científica Saúde e Tecnologia, [S. l.], v. 2, n. 9, p. e29181, 2022. DOI: 10.53612/recisatec.v2i9.181. Disponível em: <https://recisatec.com.br/index.php/recisatec/article/view/181>. Acesso em: 19 de maio 2025.

TERAM, V. D. G. **Perícia contábil**. São Paulo, 2004.

TEIXEIRA Filho, Manoel Antônio. **As novas leis alterantes do processo civil e suas repercussões no processo do trabalho**. Revista LTr, vol. 70, n. 03, março de 2016.

WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coord.). **Curso avançado de processo civil**. vol. 1, 8. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2016.

ZANNA, R.D. **Prática de Perícia Contábil**. São Paulo: 2. ed. IOB Thomson, 2007.