



RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS E A NECESSIDADE DE MUDANÇA DE PARADIGMA COM A REFORMA TRIBUTÁRIA

REFUND OF INDIRECT TAXES AND THE NEED FOR A PARADIGM SHIFT UNDER THE TAX REFORM

Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Doutora em Direito pela Radboud University em Nijmegen (Holanda).
Professora do Doutorado e Mestrado do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Danilo Costa Barbosa

Mestre em Direito Público pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Como citar: FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; BARBOSA, Danilo Costa. Restituição de tributos indiretos e a necessidade de mudança de paradigma com a reforma tributária. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 30, n. 1, p. 60-73, mar. 2026. DOI: 10.5433/2178-8189.2026v30n1p60-73. ISSN: 2178-8189.

Resumo: O artigo analisa o novo regime jurídico da restituição de tributos indiretos introduzido pela reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A partir da análise do artigo 38 da LC nº 214/25 e de sua interação com o artigo 166 do Código Tributário Nacional, o estudo demonstra que a sistemática do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) altera o paradigma da titularidade do direito à repetição de indébito. Diferentemente do modelo anterior, o presente artigo defende que os contribuintes de fato passam a ser os principais legitimados para pleitear a restituição, enquanto os contribuintes de direito, em regra, veem-se afastados dessa possibilidade. Essa mudança gera repercussões relevantes sobre a litigiosidade tributária, potencialmente ampliando a participação dos consumidores em ações judiciais. O artigo também discute os impactos dessa transformação para a neutralidade tributária, o direito de acesso ao Judiciário e a possível sobrecarga do sistema judicial diante da massificação das demandas.

Palavras-chave: reforma tributária; restituição de tributos indiretos; IBS; CBS; artigo 166 do CTN.

Abstract: This article examines the new legal framework for the refund of indirect taxes within the context of the Brazilian tax reform enacted through Constitutional Amendment No. 132/2023. By analyzing Article 38 of LC 214/25 and its interaction with Article 166 of the National Tax Code, the study demonstrates that the new system for the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS) reshapes the paradigm regarding the right to claim tax refunds. Unlike the previous model, final consumers become the primary parties entitled to request refunds. This shift has significant implications for tax litigation, potentially increasing the involvement of consumers and small businesses under the Simples Nacional regime in judicial disputes. The article also addresses the broader consequences for tax neutrality, access to justice, and the potential overburdening of courts due to an expected surge in refund-related lawsuits.

Keywords: tax reform; refund of indirect taxes; IBS; CBS; Article 166 of the National Tax Code.



INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira, há tempos, busca por inovações no sistema tributário que tragam mais simplicidade, transparência e, sobretudo, permitam que os consumidores finais, destinatários da repercussão econômica do tributo, tenham maior controle sobre os valores que destinam ao erário.

Pela forma em que se desenrolaram os debates, seja no âmbito do parlamento, seja no da própria comunidade jurídica, um dos focos da reforma tributária sobre o consumo foi permitir uma espécie de sociedade aberta dos intérpretes da tributação, como meio de se alargar o exercício da cidadania.

Com base nesse enfoque, o presente artigo tem como objetivo analisar as condições estabelecidas no artigo 38 da Lei Complementar n.º 214/2025, que regulam a autorização para a repetição do indébito tributário decorrente das novas incidências sobre o consumo, bem como as possíveis implicações jurídicas que podem ser derivadas dessas condições.

A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, sustentada pelo método dedutivo, e se caracteriza por uma análise documental, complementada por uma revisão crítica da literatura doutrinária pertinente, a fim de investigar se a reforma tributária sobre o consumo até então promovida representa uma ruptura de paradigmas quanto à legitimidade para pleitear a restituições de tributos indiretos.

1 AS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 38 DA LC N.º 214/25 PARA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS

A temática da restituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) encontra-se regulamentada no âmbito infraconstitucional pelo art. 38 da Lei Complementar n.º 214/25, o qual se encontra assim redigido:

Art. 38. Em caso de pagamento indevido ou a maior, a restituição do IBS e da CBS somente será devida ao contribuinte na hipótese em que:
I - a operação não tenha gerado crédito para o adquirente dos bens ou serviços; e
II - tenha sido observado o disposto no art. 166 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) (Brasil, 2025, cap. II, seção IX).

Antes de se adentrar na análise do dispositivo, atente-se para a utilização da conjunção aditiva “e”, como meio para unir os incisos. A teor da nova disposição legal, a legitimidade para a repetição de indébito, portanto, depende da soma, da presença concomitante, dos dois requisitos enumerados. Essa conclusão tem como norte a leitura do Art. 11, III, “d”, da Lei Complementar n.º 95/98, a qual estabelece a forma de redação de leis, para obtenção, dentre outros fins, da sua compreensão lógica.

1.1 A observância do artigo 166 do CTN e o encargo do tributo

Inicia-se com o requisito previsto no inciso II do artigo 38. Por ele, o contribuinte deverá “observar” o disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, a norma geral datada de 1966.

As condições previstas no referido dispositivo já passaram por diversas análises ao longo do tempo, tanto pela doutrina quanto pelas jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF)¹.

A “observância” ao referido dispositivo se trata de imposição de ônus probatório, a cargo do contribuinte, para demonstrar uma das duas condições próprias e excludentes e, só assim, ter legitimidade ativa para requerer o indébito².

A abordagem das condições no artigo 166 do CTN se dá em conjunto com a demonstração de um pressuposto, a ser desenvolvido mais adiante, que é o da impossibilidade de as novas incidências sobre o consumo – o Imposto sobre Bens e

1 Cf. FARIA, FERNANDES, D'ARAÚJO, 2025, p. 54.

2 Luciano Amaro (2009, p. 425) sintetiza a questão: “Há ainda a percepção de que o art. 166, do CTN ainda impõe um ônus probatório que praticamente tornaria impossível a busca pela restituição do tributo, de modo que, na falta de prova da assunção do ônus ou de autorização do contribuinte de fato, *‘quem de fato irá locupletar-se é o Fisco’*”.



Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) – se subsumirem às exigências contidas no dito dispositivo, o que, em boa medida, pode servir para aliviar a tensão envolvida na busca dos limites da sua aplicação, para, talvez – *e só talvez* – elucidar, efetivamente, os legitimados para a pretensão repetitória.

Esse pressuposto passa tanto pela constatação da mudança de paradigma, em decorrência da Emenda Constitucional n.º 132/2023, na forma de incidências dos novos tributos sobre o consumo, quanto pela adoção da sistemática da não cumulatividade plena, aplicável à dupla tributária siamesa, no formato estabelecido pela Lei Complementar n.º 214/2025.

Feito esclarecimento preparatório necessário, passa-se à leitura do dispositivo do Código Tributário Nacional:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (Brasil, 1966, cap. IV, seção III).

A primeira condição de legitimidade para pleitear o indébito tributário é a de impor ao contribuinte que “prove haver assumido o referido encargo”. Numa primeira batida de olhos, vislumbra-se que a formatação traçada tanto para o IBS quanto para a CBS tende a impedir os contribuintes de direito de se subsumirem a essa condição, inviabilizando-se, para eles, o pedido repetitório.

Essa constatação pode ser aferida por uma trinca de motivos. Primeiro, pela previsão na Constituição da República, em vista do fato de as novas incidências sobre o consumo não poderem ser base de cálculo de si próprias, a teor dos artigos 156, § 1º, IX (IBS) e 195, § 17º (CBS).

O “encargo” não poderá ser assumido pelo contribuinte de direito, pois ele o repassará integralmente ao elo seguinte da cadeia econômica de forma transparente e explícita, desbocando-se tudo no consumidor adquirente final³. Trata-se de novo tratamento dado aos tributos, diverso dos que lhe antecederam, para se explicitar sua cobrança “por fora” ou “tributo direto”, vale dizer, o seu montante é obtido *após* a apuração da base de cálculo e não *em conjunto* a ela, como se dá, por exemplo, com o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a teor do artigo 13, § 1º, I, da LC n.º 87/96⁴.

As atuais contribuições sobre o faturamento/renda bruta que serão substituídas pela CBS, quais sejam, o Programa de Incentivo Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), já têm um caráter duplo, podendo tanto ter traços de tributo direto, como ocorre com a incidência sobre as receitas financeiras, para a incidência não cumulativa, quanto de tributo indireto, aplicáveis na formação dos preços pelo contribuinte, nomeadamente os que adotam o regime de lucro real para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (IRPJ/CSLL), constituindo, inclusive, para apuração destes últimos tributos, espécie de dedução de receita bruta.

3 Faria, Fernandes e D'Araújo (2025, p. 39) salientam que a compreensão da “transferência do encargo a terceiro” tem íntima relação com a previsão na norma da incidência quanto ao encarregado pelo pagamento do tributo. Nesse sentido, a título de ilustração, os autores colacionam jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “Na verdade, o art. 166 do CTN contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito [...] (AgRg no Ag n. 636.095/SP, Relator Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 8/3/2005, DJ 2/5/2005)”.

A LC n.º 214/25 não determina de forma expressa que o pagamento das novas espécies tributárias será feito, ao fim e ao cabo, pelo contribuinte de fato adquirente consumidor final. Os contribuintes de direito são responsáveis pelo pagamento do saldo do débito do tributo, após descontados os créditos decorrentes das situações jurídicas que lhes permitam a apropriação, como decorrência da aplicação da não cumulatividade. Isso está estabelecido pela própria lei, que trata, na seção VIII, *Das Modalidades de Extinção dos Débitos*. Sucede que, em razão de os dois novos tributos sobre o consumo não só estarem sujeitos à incidência “por fora”, sem a inclusão na sua própria base de cálculo, bem como haver o decote entre o valor da operação e o montante transparente dos tributos incidentes, torna-se desnecessária a previsão na lei, de ser o contribuinte de fato adquirente final o responsável pelo pagamento, por ser isso uma decorrência lógica, pois apenas haverá o aperfeiçoamento da aquisição com a quitação integral do valor do negócio privado a que se submeter, no qual estará incluído o montante dos tributos.

4 “Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do *caput* deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (Brasil, 1996, art. 13, §1º).



Infere-se, assim, que a distinção entre as formas de apuração, a que claudica e a que se instala, pode ser bem demonstrada na diferença entre preposições, de serem, nesta última, verificados os valores da operação *e* tributos (separados, transparentes e controláveis, para fins, até, de apropriação de créditos) e não mais, como naquela primeira, valores da operação *com* tributos, escamoteados e opacos.

O segundo motivo de a primeira condição prevista no artigo 166 do CTN não se encaixar nos contribuintes de direito do IBS e da CBS se dá também pela própria essência da não cumulatividade plena, qualificada pela transparência do quanto devido, a ser arcado e conhecido pelo contribuinte de fato, consumidor adquirente, do montante do débito final incidente na totalidade de valor agregado na cadeia de comercialização do bem da vida.

A não cumulatividade plena implica que a tomada de créditos se dê de forma que o saldo do débito decorrente da incidência, a ser extinto pelo contribuinte de direito do regime regular, evidencie o montante que, de fato, tenha sido agregado pelo seu esforço empreendedor ao bem ou ao serviço sujeito à operação.

Mantenha-se em mente, porém, ao fim da esquemática da cadeia das operações realizadas, que será o adquirente consumidor final contribuinte de fato quem arcará com o somatório dos saldos de débitos obtidos em decorrência da não cumulatividade, cujo montante, agora, deverá estar decotado para seu conhecimento, insista-se, de forma transparente e cognoscível.

As novas incidências “comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”. Sucede que os contribuintes de direito – aos quais o artigo 166, CTN tem como destinatários principais, *mas não únicos*, como se verá a seguir – não mais estarão sujeitos a arcar com o respectivo encargo, em razão da nova roupagem de ambos os tributos, pela mudança de sistemática para a tributação direta, pela aplicação da não cumulatividade plena e pela impossibilidade de se incluírem em suas próprias bases de cálculo⁵.

A pretensão do legislador é que, agora, sejam reduzidos os resíduos tributários da cadeia para permitir que os tributos incidam apenas sobre o valor ajuntado à operação própria, de cada contribuinte de direito do regime regular, cujo pagamento do débito se dará mediante a diferença obtida após a dedução do crédito decorrente das situações jurídicas que lhe autorizem. Essa metodologia agora está qualificada pela característica distintiva da situação anterior, em razão da sua abrangência plena.

Por fim, o terceiro motivo que pode levar à conclusão de que os contribuintes de direito do regime regular do IBS e CBS não estarão sujeitos à primeira condição tratada no artigo 166, CTN, decorre da inovação tecnológica, que é tanto o *leap of faith*, na crença de encerramento das dificuldades das administrações fazendárias para arrecadação, como também o *backbone* da apuração, controle e quitação do débito das novas incidências, o *split payment*.

Com a liquidação financeira da operação, a premissa é que as receitas decorrentes sejam, agora, disponibilidades líquidas, sem qualquer controle ou ingerência sobre a circulação monetária (física, em disponibilidades ou caixa) do montante do tributo devido, vez que este já estará devidamente decotado, o que culmina por afastar qualquer vestígio de assunção do encargo pelo contribuinte de direito do regime regular das novas incidências.

1.2 A observância do artigo 166 do CTN e a questão probatória

Passa-se, então, à segunda condição prevista no artigo 166 do CTN: “no caso de tê-lo transferido a terceiro (o encargo), estar por este expressamente autoriza-

5 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça estabelece parâmetro para se aferir o enquadramento das espécies de tributos sujeitos às condições previstas no artigo 166 do CTN: “A restituição de tributos na forma do art. 166 do CTN implica, inicialmente, verificar se o tributo comporta ou não transferência do encargo financeiro para terceiro. Em regra, todos os tributos trazem em si uma repercussão econômica nos preços finais dos produtos, mas esta se mostra irrelevante se não há previsão legal específica de que o ônus será suportado por terceiro. Desse modo, a repercussão meramente econômica não leva o tributo a ser classificado como indireto, sendo imprescindível, para que o tributo comporte essa natureza, a expressa previsão legal. Apenas em tais casos aplica-se a norma contida no referido dispositivo” (Brasil, 2008, p. 1).



do a recebê-la”, para o fim de se pretender a restituição do IBS e da CBS, pelo contribuinte de direito do regime regular.

Atente-se, primeiramente, para o fato de ser o consumidor adquirente final o destinatário do encargo dos dois tributos, pois eles são cobrados “por fora” e não estão incluídos em suas bases de cálculo.

É de se imaginar que o contribuinte de direito do regime regular não receberá autorização para perseguir algo que não é seu, lembrando-se, em redundância, que quem arca pelo tributo é o contribuinte de fato, sendo este, e não aquele, o titular da pretensão. Essa visão na interpretação do artigo 166 do CTN ecoa na doutrina de Sacha Calmon Coelho (2010, p. 726):

[O] CTN está rigorosamente certo. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não-repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Não se pode descurar, porém, do ônus probatório. Deve, pois, o consumidor adquirente final, quem arcou com o tributo, ter em mãos suas notas fiscais de compra, nas quais constem os valores a serem repetidos, como se verá no tópico a seguir.

Há especulações de que, doravante, os contribuintes de direito, nomeadamente os que realizam operações *business to consumer* (B2C)⁶, estabeleceriam, em seus contratos, cláusulas a requererem a autorização expressa dos consumidores adquirentes finais para receber o encargo que lhes fora transferido. Essa cláusula contratual está sujeita ao teste de validade, à luz de outras normas do ordenamento jurídico.

Tanto a Lei Complementar n.º 214/25 quanto a Lei n.º 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), estabelecem, para seus próprios fins, a figura do fornecedor. O artigo 110 do Código Tributário Nacional impede que institutos de direito privado sejam alterados por normas tributárias para definição de competências tributárias. Por essa razão, pelas balizas limitadoras previstas na norma geral, é razoável pensar que o conceito de fornecedor previsto na lei tributária está contido no da lei consumerista. O fornecedor, para fins tributários, não pode se esquivar de seu papel e, no caso, de suas limitações, como fornecedor para fins consumeristas.

Por sua vez, o artigo 51 da Lei n.º 8.078/90 cria rol exemplificativo de cláusulas contratuais abusivas vedadas ao fornecedor; dentre elas, colhe-se a prevista no inciso XVII, a tratar das que “condicionem ou limitem de qualquer forma o acesso aos órgãos do Poder Judiciário” (Brasil, 1990, cap. III, seção II, art. 51, inc. XVII).

Se é o consumidor adquirente final quem arca com o encargo tributário, na existência de eventual inconsistência na incidência, o indébito decorrente dela, em tese, só poderia ser perseguido judicialmente por ele.

Qualquer imposição contratual feita pelo fornecedor como condicionante para o aperfeiçoamento da relação de consumo, que determine a autorização para a repetição do indébito, pode estar sujeita à impugnação, para eventual enquadramento como espécie de cláusula abusiva, por impor limitação ao acesso do Poder Judiciário pelo consumidor adquirente final.

Trata-se, também, da decorrência lógica do giro paradigmático a que se sujeitaram as novas incidências sobre o consumo. Há impedimento ao enriquecimento injusto ou sem causa do fornecedor contribuinte de direito do regime regular, em cujo patrimônio não tenha circulado, por vezes nem sequer de forma transitória (como deve acontecer com o *split payment*), o valor do débito tributário.

6 Operações entre contribuintes de direito e adquirente consumidor final pessoa natural.



1.3 A observância do artigo 166 do CTN e a figura do “terceiro”

Tendo-se como pressuposto de que recai sobre o contribuinte de fato consumidor final o encargo tributário cobrado de forma efetiva, transparente e controlável, é de se indagar se ele estaria legitimado para requerer o indébito tributário, inobstante não ser ele o contribuinte de direito que integre, efetivamente, a relação jurídico-tributária.

Sobre esse enfoque, deve ser lido o Tema Repetitivo 173, do STJ, pelo qual:

O “contribuinte de fato” (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente (Brasil, 2010a, p. 1).

Com base no ordenamento vigente até a promulgação da reforma tributária, o entendimento consolidado da Corte é no sentido de afastar a possibilidade de o contribuinte de fato pleitear a repetição do indébito tributário, uma vez que, do ponto de vista formal, ele não integra a relação jurídico-tributária expressa no aspecto material da norma de incidência.

O inciso II do artigo 38 da LC n.º 214/2025 impõe, como condição aditiva, a observância do artigo 166 do CTN para se exercer a pretensão repetitória; com a nova perspectiva decorrente da reforma tributária, é possível constatar a impossibilidade de os contribuintes de direito do regime regular se adequarem às condições previstas neste último dispositivo, o que, por si só, já lhes retiraria qualquer legitimidade para buscarem repetição de indébito das novas incidências.

Antes de se voltar ao artigo 166 do CTN, e repetida a premissa de os contribuintes de direito não se subsumirem a nenhuma das condições previstas nesse dispositivo, entende-se que há de ser deferida a pretensão de restituição de indébito ao contribuinte de fato adquirente final; caso contrário, “quem de fato irá locupletar-se é o Fisco”, como bem diz a lição, também já trazida neste artigo, de Luciano Amaro (2009).

Do ponto de vista da prática das operações, em razão das linhas traçadas para a exteriorização das novas incidências sobre o consumo, imagina-se que a nota fiscal representativa da essencialidade da operação com bem e serviço tenha o decote do valor devido ao fornecedor e o valor do tributo devido ao erário, de forma clara e transparente, sendo que ambos os valores serão pagos, no mesmo ato, pelo adquirente final.

A reforma tributária abre oportunidades de se emprestarem novas interpretações aos institutos jurídicos já existentes e consolidados, para se dar vazão aos propósitos e princípios nascidos na reforma tributária. Nesse sentido, é histórica a percepção de que a pretensão de restituição de indébito tributário decorrente dos tributos indiretos sobre o consumo seria apenas de guarida de pessoas jurídicas no exercício da atividade econômica.

A leitura do artigo 166 do CTN sempre teve seus olhos voltados para a figura do contribuinte de direito que adquire bens, lança em sua escrita fiscal o crédito das “entradas”, realiza “saídas”, pelas vendas, compensa o saldo credor, apura o saldo devedor, declara o montante apurado e paga o referido saldo, pela guia devida, ao fisco credor.

A mudança de paradigma trazido pela reforma tributária retira o foco na prática consolidada e demanda a acuidade na leitura do dispositivo, para se atingir a figura do “terceiro”, na expressão “no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la” (Brasil, 1966, cap. IV, seção III, art. 166). Essa figura, por sua vez, não está voltada para a aplicação da relação de responsabilidade tributária, seja a direta (artigos 128 a 135, CTN), seja a indireta, por solidariedade (artigos 121 e 122, CTN).

Estas decorrem da transferência do dever jurídico de pagar tributos da pessoa do contribuinte que tenha realizado o núcleo do fato gerador da obrigação tributária, para outra que esteja “vinculada ao fato gerador da obrigação”⁷.

O “terceiro” da restituição não é o mesmo tratado no âmbito da responsabilidade tributária. Aquele pode ser credor do indébito devido pelo Estado; este último pode ser devedor do crédito tributário devido ao Estado.

Outra abordagem a ser feita, quanto à distinção entre contribuinte de direito e o de fato, diz respeito à jurisprudência do STF, em relação à limitação do alcance subjetivo das regras de imunidade tributária, previstas na Constituição. É que a “Corte registra precedentes no sentido de que a desoneração alcança somente o contribuinte de direito” (Brasil, 2014, p. 2), sem, portanto, alcançar o contribuinte de fato.

A definição da espécie de titular do favor constitucional da desoneração não tem relação direta com o direito à restituição de indébito. Este último pressupõe a ocorrência efetiva (e não afastada) da hipótese de incidência tributária sobre o contribuinte de direito, declarada indevida posteriormente (e não *a priori*, em razão do princípio da presunção de legitimidade das leis).

Em outras palavras, é a partir da efetivação da incidência tributária que se pode questionar a ocorrência, ou não, da transferência do encargo ao contribuinte de fato. Com a reforma tributária, restou devidamente esclarecido que é esse último quem suporta integralmente o ônus financeiro, correspondente à soma dos débitos tributários, e, caso se reconheça a indevida exigência, é a ele que deve ser assegurada a restituição dos valores pagos.

Para fins de restituição do indébito, originalmente, o “terceiro” tinha apenas papéis de natureza passiva: ou figurava como sujeito oculto da carga tributária, (cabendo ao contribuinte de direito provar que não tinha feito o repasse), ou exercia um papel de passivo-ativo, ao manifestar expressamente sua autorização para que o contribuinte de direito pleiteasse a restituição em seu nome.

Com a oportunidade aberta pela reforma tributária, é chegada a hora de se promover uma releitura do dispositivo legal e de se reconhecer o protagonismo do contribuinte de fato, o adquirente final, no campo das disputas jurídicas relativas aos elementos da incidência tributária, por estar ele posto na condição de destinatário final do encargo financeiro que financia do Estado.

Como bem alerta Pedro Júlio Sales D’Araújo (2021, p. 410), a concretização da cidadania e o combate à ilusão fiscal necessitam questionar quem é o contribuinte sob um ângulo econômico, político, social e, principalmente, jurídico.

Em suma, em se tratando das novas incidências, não sendo possível haver a inclusão do valor dos tributos na sua própria base de cálculo e sendo eles cobrados “por fora”, será o adquirente consumidor final contribuinte de fato, o “terceiro”, quem pagará com todos os encargos decorrentes dos débitos obtidos em decorrência da não cumulatividade, representados no documento que externar, para ele, a operação da qual tenha feito parte.

A prova do pagamento do tributo decorrerá, portanto, da própria quitação que lhe for dada pelo fornecedor do bem ou do serviço.

1.4 A inexistência de apropriação de crédito pelo adquirente

Veja-se agora o inciso I do artigo 38: “a operação não tenha gerado crédito para o adquirente dos bens ou serviços” (Brasil, 2025). Pelo fato de haver conjunção aditiva entre os incisos do artigo 38 da LC n.º 214/25, é plausível a conclusão de que os contribuintes de direito dos IBS/CBS não serão titulares da pretensão

7 “A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos. Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento de terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal” (Brasil, 2010b, p. 427).



da restituição do indébito, por não se enquadrarem nas condições previstas no artigo 166 do CTN.

O consumidor adquirente final, contribuinte de fato, pessoa natural, não apura créditos e, por óbvio, não está inserido na cadeia de produção e comercialização dos dois tributos, entendendo-se, portanto, estar ele legitimado para requerer a restituição do indébito, o já mencionado “terceiro”.

Há, também, o optante pelo regime favorecido do Simples Nacional, que decide não aderir ao regime regular do IBS/CBS. Ele continuará contribuinte dos dois tributos, que substituirão tanto o ICMS/PIS/COFINS; porém, não poderá se creditar por vedação expressa⁸ da Lei Complementar n.º 214/25. Essa vedação indica a aplicação do critério do inciso I do artigo 38, pois, como dito, na operação B2C, o consumidor adquirente final não apura crédito.

Tendo em vista também a impossibilidade de nenhum dos dois tributos comporem a base de cálculo de si mesmos, combinando-se com o fato de a incidência tributária do regime favorecido do Simples Nacional B2C se dar sobre o valor da receita bruta, é de se concluir não haver, no caso, a condição essencial para se aplicar o artigo 166 do CTN, qual seja a de que os recolhimentos realizados no regime simplificado “comporte[m], por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro” (Brasil, 1966, cap. IV, seção III).

Ainda que todo e qualquer tributo componha, em maior ou menor grau, o custo contido no serviço ou no bem, não é da essência do regime favorecido do Simples Nacional a transferência do encargo financeiro a terceiro⁹.

O valor do tributo depende da apuração do montante da receita bruta auferida, para, só após, ser calculado o seu montante devido¹⁰. Esse fato, aliado à vedação do optante ao referido regime à apropriação dos créditos, que é a característica típica dos tributos que comportam a transferência do encargo financeiro a terceiro, reforça a inaplicabilidade das condições previstas no artigo 166, do CTN.

2 OS POSSÍVEIS TITULARES DA PRETENSÃO REPETITÓRIA DO ARTIGO 38 DA LC N.º 214/25

Em razão das premissas estabelecidas, é possível inferir que o artigo 38 da Lei Complementar n.º 214/25 não cria as condições necessárias para assegurar o direito à restituição de indébito tributário do IBS/CBS para os contribuintes de direito do regime regular.

Entende-se, portanto, que as condições impostas pelo referido artigo deem a este o espectro de abrangência para o (i) adquirente consumidor final, pessoa natural, contribuinte de fato e (ii) contribuinte do regime favorecido do Simples Nacional não optante do regime do IBS/CBS nas suas relações B2C.

Acaso seja verdadeira a análise acima trazida, levanta-se a seguinte indagação: Carecendo legitimidade aos *contribuintes de direito* do regime regular para requerer a restituição do indébito, haveria utilidade para eles contestarem, judicialmente, a incidência do tributo, cujo encargo será totalmente repassado para o consumidor final?

A resposta a essa pergunta passa a depender da posição em que o contribuinte se encontra na cadeia, se em operações *business to business* (B2B)¹¹ ou B2C.

⁸ “Art. 47. O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar. [...] § 9º Na hipótese de o pagamento do IBS e da CBS ser realizado por meio do Simples Nacional, quando não for exercida a opção pelo regime regular de que trata o § 3º do art. 41 desta Lei Complementar: I - não será permitida a apropriação de créditos do IBS e da CBS pelo optante pelo Simples Nacional” (Brasil, 2025).

⁹ “A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, mais de um repercutor (regras financeiras) são somente aqueles cuja transferência para outra pessoa é possível e estabelecida digamos ‘de início’, mesmo em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza jurídica, que é determinada pela lei do tributo, apenas indica em quais circunstâncias econômicas que operem no sistema, ou seja, no regime de mercado, esse fenômeno poderá ser seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência” (Machado, 2015, p. 211). Na mesma linha, *cf.* Andrade e Barros (2013, p. 276).

¹⁰ Essa constatação é dada pelo Superior Tribunal de Justiça na medida em que “o indébito reclamado, porquanto recolhido por contribuinte optante do SIMPLES (ICMS exigido antecipadamente por [inexistente] diferença entre a alíquota interna e estadual - art. 13, § 1º, XIII, “g”, 2, da Lei Complementar n. 123/2006), assumiu a feição de tributo direto, o que afasta a aplicação do art. 166 do CTN, uma vez que, por ocasião da revenda da mercadoria objeto da indevida cobrança antecipada do tributo, a correspondente receita não sofreu a tributação do imposto estadual com base no preço praticado, a permitir o imediato repasse do custo da exação, mas de maneira unificada com outros tributos, mediante aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida no mês” (Brasil, 2020a, loc. 1).

¹¹ Operações entre duas pessoas jurídicas contribuintes de direito.

Antes de se avançar, atente-se que um dos pilares (alçado a princípio) do IBS e da CBS é a neutralidade, no caso, a horizontal, pela qual se entende, em curtas palavras, que as decisões negociais dos contribuintes não podem ser condicionadas pelas incidências tributárias.

Se o contribuinte estiver em relação B2B e eventuais circunstâncias jurídicas lhe compelissem a questionar a incidência dos dois tributos, entende-se que ele pode esbarrar em óbice no seu direito de acesso ao Judiciário.

A verificação desse ponto passa pela leitura de outra inovação trazida pela LC n.º 214/2025, quanto à materialização da técnica da não cumulatividade, que é a sujeição para a apropriação do crédito pelo adquirente ao pagamento do débito do tributo pelo fornecedor (artigo 47). Se o fornecedor litigante *não* realizar o pagamento do débito do tributo, pela concessão de medida de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, o adquirente não poderá se aproveitar do respectivo crédito.

Diante desse cenário, o litigante fornecedor contribuinte de direito do regime regular enfrentará dificuldade para se posicionar no mercado, pois de suas operações não serão apropriados créditos pelos adquirentes, pelo não preenchimento da condição necessária para tanto, que é a *prova* do pagamento do débito do tributo, em razão do seu fornecimento.

Para impugnar judicialmente a incidência do IBS/CBS, portanto, o contribuinte de direito do regime regular estaria diante de duas opções. A primeira é a de pagar o tributo (para viabilizar o crédito ao elo seguinte da cadeia, lembrando-se que se trata da hipótese *B2B*), mesmo que fosse beneficiado por decisão que suspendesse a exigibilidade do crédito tributário. Já a segunda seria a de se sujeitar à negociação com o adquirente *B2B*, para que este realizasse o pagamento do débito em nome do próprio fornecedor beneficiado por decisão judicial de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, para que ele, o adquirente, pudesse, assim, apropriar o crédito, como está previsto no artigo 47 da LC n.º 214.

Ambas as opções, porém, implicam limitações à liberdade negocial ao fornecedor, o que pode configurar a mitigação tanto do princípio da neutralidade como do direito fundamental de acesso ao Judiciário, pelo condicionamento da decisão de se litigar à necessidade de garantir ao adquirente a apropriação do crédito. Essa escolha, em última análise, decorre da sistemática criada pelo legislador para se privilegiar o pagamento do débito do tributo.

A lógica do mercado impediria a pretensão de se contestar judicialmente qualquer aspecto das incidências pelos contribuintes de direito nas operações *B2B* que tratem do afastamento do pagamento do débito do tributo, pois o adquirente não abdicará do direito ao crédito. É o que se extrai do inciso I do artigo 38, tendo em vista o fato de que a exigência de demonstração de não apropriação de crédito pelo adquirente indica a não ocorrência do pagamento do débito do tributo pelo fornecedor.

Sucede, repita-se, que a lei impede a apropriação de crédito sem pagamento do débito (artigo 47, LC n.º 214/25). portanto não será aplicável a condição prevista no referido inciso I do artigo 38, mas também não haverá indébito do fornecedor, pela falta de pagamento do débito do tributo.

O que se pode extrair, portanto, é que um dos pilares da reforma tributária, do ponto de vista da administração fazendária – qual seja o condicionamento para apropriação de crédito pelo adquirente ao pagamento do débito pelo fornecedor – poderá passar pelo teste da proporcionalidade, ao ser lido e interpretado com a lupa do texto constitucional, nas operações B2B entre contribuintes de direito do regime regular.

A exigência de pagamento do débito pelo fornecedor litigante, para autorizar apropriação de crédito pelo adquirente, denota condição invencível, do ponto de vista negocial, pelo fato de afastá-lo da gama de contratantes à disposição deste.

Essa constatação do mundo fático, guiada pela condicionante jurídica ao creditamento, implicaria a retirada da opção do contribuinte de buscar o respal-



do judicial para obter declaração que vise a afastar a incidência do tributo, por qualquer aspecto jurídico ou fático que possa transparecer na aplicação do novo sistema. Pode-se imaginar como forma indireta de mitigação do direito ao acesso ao Judiciário¹², pelo contribuinte regular fornecedor, nas operações B2B.

É razoável, portanto, admitir que o direito ao crédito do adquirente não esteja condicionado ao pagamento do débito, na hipótese de o contribuinte regular fornecedor deixar de pagar o débito dos tributos, com respaldo em decisão judicial que lhe garanta a suspensão da exigibilidade.

Já o contribuinte de direito do regime regular em operações *B2C*, em tese, poderia litigar contra a incidência dos tributos, mas não para requerer a repetição do indébito (pelos motivos já explicitados, sempre se tendo presente a vedação do enriquecimento sem causa, pois é o adquirente consumidor final o seu titular, na condição de “terceiro” já tratada). Sua pretensão, nesse particular, limita-se apenas a afastar o dever de repassar o encargo do débito dos tributos ao consumidor final, acarretando-lhe vantagem econômica competitiva, em possível ofensa, aqui também, à neutralidade.

Essa última constatação atrairia novo conflito aparente de normas constitucionais, pois o alcance da neutralidade, agora alçada a princípio constitucional, seria meio de aferir o interesse na propositura da ação, ao passo que o acesso ao Judiciário é direito fundamental do cidadão.

3 AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS PARA A LITIGÂNCIA DECORRENTES DO ARTIGO 38 DA LC N.º 214/25

Um dos pilares da reforma tributária pode estar sujeito a questionamento, que seria a redução da litigiosidade se, nos termos das condições impostas pelo artigo 38, os únicos legitimados para a propositura da ação de repetição de indébito forem, de fato, os adquirentes consumidores finais (“terceiros”) e os optantes do regime favorecido Simples Nacional em operações B2C.

Todo cidadão brasileiro com registro no Cadastro das Pessoas Físicas (CPF) passaria a ter legitimidade para ingressar com ação de repetição de indébito tributário, provando ser indevido qualquer aspecto eventualmente controverso da incidência, com base nas mais diversas teses jurídicas.

O mesmo raciocínio se aplica aos contribuintes optantes do regime favorecido do Simples Nacional que realizem operação B2C, cujo número também deve ser expressivo. Basta que eles, cidadão e microempresa, mantenham a guarda de suas notas fiscais, de compras para o primeiro e de venda para o segundo, para comprovar o pagamento do tributo, pelo período prescricional.

Para se ter uma ideia da dimensão do problema, basta lembrar o cenário enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça durante o auge das demandas sobre a correção dos saldos do FGTS propostas por pessoas naturais. O volume massivo dessas ações acabou por sobrecarregar a Corte, especialmente a Primeira Seção, a ponto de comprometer o seu funcionamento regular.

É certo que, no caso do IBS/CBS, os valores não se sujeitariam, possivelmente, a montantes que excedessem o limite necessário para a propositura de ações no âmbito dos juizados especiais, seja estadual, para o IBS, seja o federal, para a CBS.

Sucede que não há no Projeto de Lei Complementar n.º 108/24 qualquer menção sobre a previsão de julgamento por parte de juizados especiais. Além disso, caso estes sejam competentes para julgar questões que envolvam a incidência dos dois novos tributos, a instância final não seria, por óbvio, o Superior Tribunal de Justiça, por não ser cabível o Especial dos acórdãos proferidos pelas Turmas Recursais de Julgamento.

12 A proteção efetiva dos direitos fundamentais processuais para acesso à justiça é destacada na jurisprudência do STF. Colhe-se da ementa do acórdão da ADPF 504 que o “acesso à justiça deve ser reconhecido como um direito efetivo, e não uma mera perspectiva teórica e abstrata. É certo, contudo, que barreiras há a dificultar, quando não a obstaculizar, o acesso efetivo e adequado ao sistema de justiça geral. Essas barreiras consistem em problemas sociais, estruturais, econômicos e mesmo jurídicos, na medida em que o direito de acesso ao judiciário implica custos financeiros, culturais e sociais” (Brasil, 2020b, p. 2).



Sobraría, portanto, assoberbar os escaninhos do Supremo Tribunal Federal, pelo Extraordinário, caso existisse prequestionamento constitucional. Isso também derrubaria a previsão de haver um tribunal único, uma jurisdição única ou unificável, para tratar de questões de IBS/CBS.

O princípio da transparência visa à criação de mecanismos próprios para permitir e facilitar ao pagador de impostos ter conhecimento do valor entregue, por ele, ao fim e ao cabo, ao erário. De certa maneira, a base do princípio poderia ser indevidamente mitigada caso houvesse meios que impedissem, dificultassem ou encarecessem o acesso ao Judiciário dos cidadãos¹³ – *destinatários finais dos objetivos da reforma* – para serem ressarcidos dos tributos pagos indevidamente, cujos valores são agora passíveis de serem controlados, como parte da riqueza privada decorrente do consumo, cujo repasse era, antes, escamoteado¹⁴.

Também aqui é possível se antever o teste de proporcionalidade, pela vedação aos retrocessos histórico e institucional, acaso se restrinja a competência judicante capaz de dar vazão a eventual macrolitigância exercida por pessoas naturais.

E nem se argumente que o acesso ao Judiciário estaria garantido em razão da possibilidade de ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidade. Afinal, sabe-se que tais ações têm caráter objetivo e não possuem partes, mas legitimados, tendo em vista o objeto ser a defesa da ordem constitucional. O que se trata no presente artigo é de um direito subjetivo de o contribuinte questionar uma exação que lhe é imposta.

É possível inferir que as condicionantes à restituição do indébito trazidas pelo artigo 38 da LC n.º 214/25 não indicaram meios ou caminhos para a redução da litigiosidade. O que se pode imaginar é, porém, a mudança do perfil dos clientes do Judiciário que pleitearão a repetição de indébito, mantida a competência jurisdicional como está hoje desenhada em vigor, antes da votação do Projeto de Lei Complementar n.º 108/2024.

Sendo verdadeiro o raciocínio, desenha-se, com essa quadra, portanto, a constante espada sobre a cabeça da redução da litigiosidade esperada pela reforma tributária, na pendência de alguma, senão várias, “*teses do século*” que lhe possam solapar.

Pelo fato de ter procedido a rearranjo no trato entre os entes da federação, as discussões que envolvam a implantação do novo sistema têm características próprias para terem como palco, desde o início, o próprio Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade, ou, em momento contínuo, acaso se espraíem já no âmbito inicial do Judiciário (que sequer ainda se sabe qual será, no momento em que se escreve este artigo), a própria Ação Declaratória de Constitucionalidade.

Isso exigirá do tribunal a agilidade necessária para julgar as demandas de controle concentrado, tanto como forma de certificar as balizas das novas incidências, quanto também como meio de proteção contra o volume de casos que podem lhe ser remetidos, acaso a legitimação para a discussão tenha a abertura que se prevê, em razão dos limites traçados pela aplicação das novas incidências, nomeadamente das regras para restituição de indébitos.

CONCLUSÃO

A pretensão de restituição dos novos tributos sobre o consumo está agora sujeita ao somatório de condições que culminaram por delimitar o espectro subjetivo dos titulares, a teor do artigo 38 da LC n.º 214/25.

13 Da já citada ADPF 504, também se colhe lição que reforça essa ideia: “A reivindicação dos direitos, notadamente das pessoas hipossuficientes do ponto de vista social e financeiro, é tarefa que compõe o direito de acesso à justiça, o qual é categorizado como o direito aos direitos, e o desenho da administração da justiça. Sem o adequado conhecimento dos direitos e sem estruturas e técnicas processuais adequadas, os direitos fundamentais individuais, coletivos ou sociais, são quimeras e abstrações, destituídas de significado jurídico e normativo” (Brasil, 2020b, p. 2).

14 Ao constatar a falta de mecanismos que permitam a consciência do contribuinte de fato, pessoa natural, da sua efetiva participação na incidência dos tributos indiretos no consumo: “Tal distorção pode ser potencializada se levarmos em consideração que o repasse do ônus fiscal acarreta a equivocada sensação de ser o contribuinte de direito o único responsável pelo desembolso da riqueza em si” (Faria; Fernandes; D’Araújo, 2025, p. 54).



A concatenação entre a formatação dada às novas incidências com os já conhecidos critérios estabelecidos pelo artigo 166 do CTN pode ter como consequência o afastamento dos contribuintes de direito do regime regular de IBS/CBS da viabilidade de pedido de restituição do indébito.

O encurtamento do espectro daqueles que, historicamente, requeriam a restituição do indébito não pode, por sua vez, estimular o enriquecimento indevido do Estado, caso se esteja diante de desqualificadoras legais e constitucionais da relação jurídico-tributária. Esse fato deve servir de esteio, na maleabilidade da releitura do dispositivo, para a abertura da legitimação ao contribuinte de fato, adquirente final, destinatário do encargo financeiro dos tributos, agora cobrados de forma clara, transparente e controlável.

Já a inviabilidade de creditamento pelo adquirente para se abrir a via repetitória não apenas reforça a necessidade da releitura do artigo 166 do CTN, por ser essa uma condição intrínseca ao adquirente consumidor final, como também traz consequências para decisões empresariais, que influenciam o exercício do próprio direito de ação.

O propósito almejado pela reforma tributária, de diminuição de litígios, pode também ser afetado, ao se deferir para uma gama maior de legitimados, como cidadãos destinatários do encargo financeiro dos tributos, a discussão e eventual repetição de indébitos decorrentes da invalidação de elementos da relação jurídico-tributária. A experiência mostra a possibilidade de assoberbo de tribunais, quando envolto em discussões de direito público, que tenham como prejudicados diretos cidadãos pessoas naturais.

Ainda que diante de novos desafios, a aplicação do arcabouço normativo da reforma tributária sobre o consumo não pode negligenciar os interesses de seus principais destinatários, os titulares da cidadania.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros. 2013. p. 261-291.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 29 jul. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 jul. 2025.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 jul. 2025.



BRASIL. **Lei n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 30 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n.º 903.394/AL.** Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-c, do CPC. Tributário. IPI. Restituição de indébito. Distribuidoras de bebidas. Contribuintes de fato. Ilegitimidade ativa ad causam. Sujeição direito). Passiva apenas dos fabricantes (contribuintes de relevância da repercussão econômica do tributo apenas para fins de condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte de jure à restituição (artigo 166, do CTN). [...]. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 24 mar. 2010. Brasília, DF: STJ, 2010a. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=9485073&tipo=5&nreg=200602520769&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20100426&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 24 ago. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.774.837/MG.** Processual civil e tributário. Negativa de prestação jurisdicional. Inocorrência. ICMS recolhimento antecipado. Repetição de indébito. Optante do simples. Tributação direta. Não repasse econômico da exação. Demonstração. Desnecessidade. Relator: Min. Gurgel de Faria, julgado em 16 nov. 2020. Brasília, DF: STJ, 2020a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802784441&dt_publicacao=27/11/2020. Acesso em: 29 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial n.º 755.490/PR.** Recurso especial. Tributário. Imposto de importação. Restituição. Art. 166 do CTN. Inaplicabilidade. Inexistência de repercussão jurídica. Recurso desprovido. Relatora: Min. Denise Arruda, julgado em 4 nov. 2008. Brasília, DF: STJ, 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500903492&dt_publicacao=03/12/2008. Acesso em: 29 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n.º 758.886/MG.** Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. Imunidade pretendida pelo município na condição de contribuinte de fato. Impossibilidade. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, julgado em 9 abr. 2014. Brasília, DF: STJ, 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5904972>. Acesso em: 24 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 504/MT.** Constitucional. Arguição de descumprimento de preceito fundamental. Autonomia administrativa, financeira e funcional da defensoria pública como preceito fundamental. O papel institucional da Defensoria Pública no sistema de justiça. Acesso à justiça como direito fundamental e elemento estruturante do estado de direito. Repasse obrigatório de recursos por duodécimos. Interpretação do art. 168 da Constituição Federal. Precedentes deste plenário. Argumento de frustração de receitas pelo poder público é excepcional. Ação constitucional julgada procedente. Relatora: Min. Rosa Weber, julgado em 20 out. 2020. Brasília, DF: STJ, 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754482390>. Acesso em: 24 ago. 2025.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR**. Direito Tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art. 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei n.º 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 3 nov. 2010. Brasília, DF: STJ, 2010b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 19 set. 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. 2021. 410 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/pt-br.php>. Acesso em: 29 jul. 2025.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A restituição dos tributos indiretos: novos ou antigos horizontes com a reforma tributária? *In*: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques (coord.). **Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional**: o futuro da tributação no Brasil. Londrina: Editora Thoth, 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

Como citar: FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; BARBOSA, Danilo Costa. Restituição de tributos indiretos e a necessidade de mudança de paradigma com a reforma tributária. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 30, n. 1, p. 60-73, mar. 2026. DOI: 10.5433/2178-8189.2026v30n1p60-73. ISSN: 2178-8189.

Recebido em: 07/09/2016.

Aprovado em: 22/02/2018.