

## **A (EXCESSIVA) LIMITAÇÃO DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO PROMOVIDA PELO ARTIGO 38 DA LC<sup>1</sup> N. 214/25**

**Leonel Pittzer<sup>2</sup>**

### **INTRODUÇÃO: A “MORFOLOGIA” DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O ARTIGO 38 DA LC N. 214/25**

A repetição do indébito tributário é um mecanismo fundamental para o equilíbrio jus-econômico da relação fisco-contribuinte. Se, por qualquer motivo, o ente cobra (ou o sujeito passivo recolhe espontaneamente) tributo indevido ou “a maior”, este último tem direito a reavê-lo. Elementar tendo em perspectiva o direito à propriedade (do contribuinte) e o princípio que veda o enriquecimento sem causa (do fisco).

O direito à repetição está atualmente regulado pelos artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional (CTN) e compreende os casos de pagamento indevido ou “a maior” (i) em razão de vício de constitucionalidade ou de legalidade da norma tributária, de erro na apreensão da hipótese de incidência prescrita na legislação ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (ii) de equívoco na identificação do sujeito passivo ou da alíquota aplicável, no cálculo do montante devido ou na emissão do documento comprobatório do pagamento; e (iii) por força de decisão administrativa ou judicial que o reconheça.<sup>3</sup>

O dever do Estado restituir os valores pagos nessas muitas hipóteses decorre do direito fundamental do sujeito passivo à propriedade, garantido pelo artigo 5º, XXII, da

---

<sup>1</sup> Lei Complementar.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro em 2006. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro em 2023. Integrou a Comissão de Juristas instalada em 2022 pelo Senado e pelo Supremo Tribunal Federal para a reforma do contencioso tributário. Professor convidado do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, da Faculdade Presbiteriana Mackenzie Rio e palestrante. Autor de diversos artigos em obras coletivas e do livro *Modulação em Matéria Tributária: uma análise normativa, descritiva e prescritiva do padrão decisório do STF*. Sócio responsável pela área tributária de FUX Advogados com vinte anos de experiência em litígios de alta complexidade.

<sup>3</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2024. p. 244.

Constituição Federal, e da necessidade de observância aos princípios da moralidade administrativa e legalidade tributária, previstos nos artigos 37, e 150, I, respectivamente, da mesma Carta, bem como para impedir o enriquecimento sem causa do fisco.<sup>4</sup>

No direito comparado, a Corte de Justiça da União Europeia (CJUE) reconhece a fundamentalidade do próprio direito à repetição do indébito tributário.

Esse entendimento foi firmado no julgamento do emblemático caso *San Giorgio* (Proc. 199/82)<sup>5</sup>, em que a Corte decidiu que um Estado-Membro não pode condicionar a restituição de tributos ilegais a requisitos de difícil ou impossível cumprimento, como a prova do não repasse do ônus financeiro ao consumidor final. Desde então, esse precedente tem sido consistentemente reafirmado pela CJUE em casos como *Kapniki Mikeli* (Proc. 441/98 e Proc. 442/98)<sup>6</sup>, *Commission v. Italy* (Proc. 104/86)<sup>7</sup> e *Recheio* (Proc. 30/02)<sup>8</sup>.

O artigo 170 do CTN ainda autoriza – nos termos da lei do respectivo ente – a repetição do indébito via compensação, ou seja, sem a necessidade de o contribuinte se sujeitar ao moroso regime de precatórios.

Portanto, no atual sistema, pré-reforma tributária, é assegurado ao sujeito passivo um amplo direito à repetição do indébito. Praticamente em qualquer hipótese de pagamento indevido ou “a maior”, seja por qual modalidade for, independentemente de protesto e inclusive mediante compensação.

Nesse contexto, é muito comum (talvez este seja um dos traços mais marcantes da cultura contenciosa brasileira) que os contribuintes recorram ao Judiciário para recuperar valores que acreditam ter recolhido indevidamente ou a “maior”. Tanto que o Diagnóstico do

---

<sup>4</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. rev. atual, e ampl., Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. p. 544; SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed., São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 735; ABRAHAM, 2024, p. 244; e ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade*: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 130.

<sup>5</sup> A CJUE concluiu que os Estados-Membros não podem condicionar a restituição de tributos cobrados em violação ao Direito Comunitário à apresentação de provas, na prática, impossíveis de serem produzidas. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61982CJ0199>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>6</sup> Nos casos apensados ao *Kapniki Mikeli*, a Corte reiterou que os ordenamentos internos não podem impor aos contribuintes ônus desproporcionais para autorizar a repetição dos tributos pagos indevidamente, sob pena de violação aos princípios da equivalência e da efetividade. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0441>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>7</sup> Neste caso, a CJUE considerou que a Itália violou o Direito Comunitário ao manter no orçamento tributos que, à luz da legislação europeia, foram pagos indevidamente. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61986CJ0104>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>8</sup> Em *Recheio*, a Corte enfatizou que, salvo em hipótese de abuso, o contribuinte de direito não pode ser privado do seu direito fundamental à restituição do tributo. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0030>. Acesso em: 10 jul. 2025.

Contencioso Judicial Tributário<sup>9</sup> identificou que o mandado de segurança — espécie mais utilizada para a discussão de teses tributárias<sup>10</sup> — é o tipo de ação antiexacional mais frequente<sup>11</sup> e que o estoque dessa classe triplicou em seis anos.<sup>12</sup> E não raras vezes<sup>13</sup>, essas discussões se desdobram em *leading cases* de grande repercussão econômica.

Foi o que ocorreu, por exemplo, no Tema de Repercussão Geral n. 69<sup>14</sup>. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) alegou<sup>15</sup>, nos embargos de declaração que veicularam o pedido modulatório, que o impacto orçamentário seria de aproximadamente R\$ 250 milhões. Posteriormente, esse valor foi revisto no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020 para R\$ 246 bilhões.<sup>16</sup>

Segundo dados disponibilizados pela própria Receita Federal do Brasil (RFB) e divulgados pelo Instituto Fiscal Independente do Senado Federal (IFI)<sup>17</sup>, em 2023 a

<sup>9</sup> Realizado em 2022 pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em parceria com o Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) e com a colaboração da Receita Federal do Brasil (RFB), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Brasília: CNJ, INSPER, 2022. Disponível em: [https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/\\_relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/_relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf). Acesso em: 10 jul. 2025).

<sup>10</sup> Segundo os pesquisadores, o mandado de segurança é a ação exacional que mais veicula argumentos relacionados à inconstitucionalidade de tributos e a matérias já julgadas em casos repetitivos (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA, 2022, p. 224-225).

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 222.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 212, figura 57.

<sup>13</sup> O direito tributário é a segunda matéria com mais temas afetados à repercussão geral (258). Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Recorrente: Imcopa – Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrida: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 14 jan. 2025; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Embargante: União. Embargada: Imcopa – Importação Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>15</sup> Quando sofre derrota em discussões tributárias de grande repercussão, a PGFN costuma invocar o argumento “de potencial dano à ordem econômica” como uma espécie de “supertrunfo” contra a repetição de indébito na tentativa de mitigar o “prejuízo” financeiro acarretado pelo acolhimento da tese dos contribuintes. Nesse sentido: PITTZER, Leonel. *Modulação em matéria tributária: uma análise normativa, descritiva e prescritiva do padrão decisório do STF*, 1. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 160.

<sup>16</sup> BRASIL. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020: Anexo II, Relação das informações complementares ao Projeto de Lei Orçamentária de 2020 – XXXIII – atualização do anexo de riscos fiscais*. Brasília, 2020. p. 14. Disponível em: [sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31478](sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31478). Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>17</sup> Instituído pela Resolução n. 42/2016 do Senado Federal com a função de melhorar a transparência nas contas públicas, o IFI tem por finalidade (i) divulgar suas estimativas de parâmetros e variáveis relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários; (ii) analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação; (iii) mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, especialmente os decorrentes de decisões dos Poderes da República, incluindo os custos das políticas monetária, creditícia e cambial; e (iv) projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público (Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/582564/publicacao/17707278>. Acesso em: 10 jul. 2025).

compensação de créditos tributários gerou impacto da ordem de R\$ 242 bilhões para a União, o que representou cerca de 2,2% do Produto Interno Bruto daquele exercício.<sup>18</sup>

Essa é a envergadura do direito repetitório no atual sistema.

Hoje, a única “trava” à repetição é o artigo 166 do CTN, que exige que o contribuinte “de direito” (i) comprove que não transferiu o encargo financeiro decorrente do pagamento do tributo à próxima etapa da cadeia econômica ou (ii) esteja expressamente autorizado pelo contribuinte “de fato” a reavê-lo. Porém, essa limitação alcança apenas os *tributos indiretos* e os recolhidos por substituição.

Esse “protagonismo” da repetição do indébito não passou despercebido pela reforma tributária, recentemente aprovada por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 132/23<sup>19</sup> e parcialmente regulamentada pela recém-editada Lei Complementar n. 214/25<sup>20</sup>, que importou para o Brasil o modelo de tributação “sobre o valor agregado”.

Na contramão dos países que tradicionalmente adotam o IVA<sup>21</sup> e elegem o consumidor final como contribuinte do Imposto<sup>22</sup>, o artigo 21 da LC n. 214/25 manteve a tradição brasileira de defini-lo a partir da prática do fato tributável, prescrevendo que o IBS<sup>23</sup> e a CBS<sup>24</sup> devem ser apurados e recolhidos pelo “fornecedor que realizar operações”.

Mais adiante, o artigo 38 da Lei conferiu a esse contribuinte a legitimidade para repetir o indébito, mas tão somente quando “a operação não tenha gerado crédito para o adquirente dos bens ou serviços” e desde que observado o disposto no artigo 166 do CTN.

O presente artigo analisará se essas importantes inovações restringiram demasiadamente o direito à repetição do indébito tributário ou se a “dose” foi na medida para reduzir o contencioso de teses sem violações constitucionais.

<sup>18</sup> BRASIL. Senado Federal. Instituto Fiscal Independente. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Brasília, fevereiro de 2024. p. 12. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647153/RAF85\\_FEV2024.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647153/RAF85_FEV2024.pdf). Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>19</sup> BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 21 de dezembro de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>20</sup> BRASIL. *Lei Complementar n. 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. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 16 de janeiro de 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm). Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>21</sup> Imposto sobre Valor Agregado.

<sup>22</sup> Como é o caso da Nova Zelândia, Austrália, Canadá e boa parte da Europa (LUZES, Cristiano; LEOCÁDIO, Francisco. Sujeição passiva no IBS e na lei complementar. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). BRITTO, Lucas Galvão; VERGUEIRO, Camila Campos (orgs.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/23*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 193-195).

<sup>23</sup> Imposto sobre Bens e Serviços.

<sup>24</sup> Contribuição sobre Bens e Serviços.

## **1 – A VEDAÇÃO TÁCITA À REPETIÇÃO DO INDÉBITO NAS CADEIAS PLURIFÁSICAS**

Com o declarado propósito de simplificar o sistema tributário, o espírito reformista que “animou” a edição da EC n. 132/23 concebeu um “IVA-Dual”, representado pelo IBS e pela CBS, que substituiu as clássicas figuras do ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS.

O artigo 2º da LC n. 214/25 prevê que esse modelo de tributação sobre o valor agregado está fundado no “princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica”.

Mais do que isso, André Mendes Moreira explica que a neutralidade é um pilar estrutural do novo modelo, com o potencial para “eliminar a tributação sobre cascata [...] independentemente do número de etapas existentes no processo econômico”, já que se busca garantir a não cumulatividade plena.<sup>25</sup>

Tanto que o artigo 47 da mesma Lei dispõe que o contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS sobre *quaisquer aquisições de bens e serviços* em que o Imposto e a Contribuição tenham sido recolhidos, à exceção apenas das destinadas ao uso ou consumo pessoal.

Sobre o tema, Marcus Abraham esclarece que a reforma tributária está enraizada na base de incidência ampla, “que engloba todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, e na não cumulatividade plena, que permite a compensação do “imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial”.<sup>26</sup>

É nítida a promessa reformista de finalmente conferir efetividade à não cumulatividade, garantindo o creditamento integral do IBS e da CBS recolhidos na etapa anterior da cadeia. Esse é o grande instrumento alçado pela EC n. 132/23 para atingir a neutralidade.

Justamente por isso, *o inciso I, do artigo 38, da LC n. 214/25 praticamente inviabiliza o direito à repetição do indébito nas cadeias plurifásicas ao condicioná-lo à ausência de aproveitamento de crédito na operação subsequente*. Em outras palavras: se a venda da mercadoria ou a prestação do serviço gerar crédito para o adquirente (o que

<sup>25</sup> MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 187.

<sup>26</sup> ABRAHAM, 2024, p. 476.

ocorrerá quase sempre), o contribuinte que recolheu o IBS e a CBS indevidamente ou “a maior” não poderá repeti-los.

O artigo 38 da LC n. 214/25 desnatura a essência do atual regime, que garante o direito repetitório em praticamente qualquer hipótese de pagamento indevido ou “a maior”, independentemente deste gerar crédito ou não.

O desfecho do Tema n. 69 já tinha antecipado essa intenção. Logo após o trânsito em julgado do *leading case*, os contribuintes beneficiados pela modulação começaram a repetir o indébito de PIS e COFINS sem qualquer preocupação com a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos daquelas Contribuições erigidos nas operações de entrada.

Todavia, na sequência, a RFB emitiu o Parecer COSIT<sup>27</sup> n. 10/21 sustentando que “na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins [...] deve ser efetuada a exclusão do valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição”.<sup>28</sup> A manifestação tinha o declarado objetivo de “neutralizar os efeitos do ICMS nos créditos de PIS e de Cofins da não cumulatividade, de forma que o contribuinte não seja beneficiado com a devolução e/ou o desconto de valores a maior”.<sup>29</sup>

Pouco depois, o Parecer SEI<sup>30</sup> n. 14.483/21 editado pela PGFN<sup>31</sup> superou o entendimento da Receita ao argumento de que as conclusões firmadas no julgamento do Tema n. 69 não autorizariam a exclusão retroativa do ICMS da base dos créditos de PIS e da COFINS.

Mas todo esse esforço de “zerar” a repetição do PIS e da COFINS exigindo que o contribuinte também excluísse o ICMS da base dos créditos das mesmas Contribuições já era um prenúncio do artigo 38, I, da LC n. 214/25.

## **2 – O VELHO FANTASMA DO ARTIGO 166 DO CTN, AGORA MAIOR**

---

<sup>27</sup> Coordenação-Geral de Tributação.

<sup>28</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer COSIT n. 10/21 emitido nos autos do processo n. 10265.478367/2021-11. Disponível em: [https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/PARECER\\_COSIT\\_10\\_1\\_.pdf](https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/PARECER_COSIT_10_1_.pdf). Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>29</sup> TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. *A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR): e o ICMS nos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins?* Revista Direito Tributário, atual n. 54. ano 41. p. 280-309. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2023, p. 285.

<sup>30</sup> Sistema Eletrônico de Informações.

<sup>31</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer SEI n. 14.483/2021/ME. Diário Oficial da União, Ministério da Economia, Brasília, 29 de setembro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2025.

Antes mesmo da entrada em vigor do CTN (e, consequentemente, da promulgação da Constituição Federal de 1988), a repetição de tributos indiretos já gerava discussões acaloradas. Na época, o Supremo Tribunal Federal (STF) possuía o entendimento de que, “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto” (Súmula n. 71).<sup>32</sup> No afã de evitar o enriquecimento sem causa do “contribuinte de direito”, o STF acabou por autorizá-lo à outra “ponta”, afinal, “a negativa de restituição de valor recebido a maior configura enriquecimento sem causa do beneficiário do pagamento”.<sup>33</sup>

Com a edição do CTN, o artigo 166 estabeleceu que a restituição de tributos indiretos “somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por êste expressamente autorizado a recebê-la”.<sup>34</sup> Logo em seguida, o Supremo alinhou o seu entendimento ao novo Código e editou a Súmula n. 546 para reconhecer que “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.<sup>35</sup> Desde então, o dispositivo é alvo de importantes críticas doutrinárias e protagoniza célebres disputas judiciais entre fisco e contribuintes.

O principal problema da norma é o “vácuo”<sup>36</sup> de legitimidade ativa para a repetição dos tributos indiretos. O “contribuinte de direito” – que inevitavelmente repassa o ônus financeiro decorrente da tributação ao próximo agente da cadeia econômica – depende da “prova diabólica”<sup>37</sup> da anuência dos incontáveis consumidores finais para repetir a exação recolhida indevidamente ou “maior”. Já o “contribuinte de fato” não possui relação jurídica direta com o ente<sup>38</sup>. Além disso, ainda há certa dificuldade em se identificar os tributos

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 71. “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1963. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula71/false>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>33</sup> ALEXANDRE, 2021, p. 546.

<sup>34</sup> BRASIL. *Lei Complementar n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 546. “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1969. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula546/false>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>36</sup> Há quem defenda que o artigo 166 do CTN é “um primor de inconstitucionalidade” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, n. 8, 1983. p. 176).

<sup>37</sup> SCHOUERI, 2024, p. 736.

<sup>38</sup> SEGUNDO MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 7. ed., rev. e atual., São Paulo: Atlas, 2018. p. 372. No mesmo sentido foi o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do Tema Repetitivo n. 173: “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”

sujeitos ao artigo 166 do CTN<sup>39</sup>, já que muitas exações comportam, em alguma medida, a transferência do encargo para o consumidor.<sup>40</sup>

No Judiciário, esse “vácuo” de legitimidade se multiplica em discussões e incertezas. Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) enxerga o ISS “como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto”<sup>41</sup>. Além disso, a Corte já reconheceu em algumas oportunidades que o PIS e a COFINS – tributos diretos – estão sujeitos ao artigo 166 do CTN quando devidos por substituição tributária.<sup>42</sup> Em outra decidiu que, quando o contribuinte substituído “revende a mercadoria por preço menor do que a base de cálculo presumida para o recolhimento do tributo, é inaplicável a condição prevista no art. 166 do CTN”<sup>43</sup>. E afastou a norma em comento para reconhecer que o consumidor (“contribuinte de fato”) pode repetir o ICMS indevidamente recolhido sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.<sup>44</sup>

---

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903.394/AL. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 24 de março de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602520769&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025).

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.296.

<sup>40</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 575.

<sup>41</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.131.476/RS. Recorrente: White Martins Gases Industriais LTDA. Recorrido: Município de Sapucaia do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 09 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900593473&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>42</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.293.248/MA. Embargante: Discom Distribuidora de Combustíveis e Comércio LTDA. Embargada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 04 de agosto de 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201102782313&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 24 fev. 2025; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.228.837/PE. Agravante: Dislub Combustíveis LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 10 de setembro de 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100041322&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025; e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 137.491/RJ. Agravante: Amoreiras Indústria e Comércio LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 28 de abril de 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201200002374&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>43</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 2.034.975/MG. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Posto Florença LTDA. Relator: Herman Benjamin. Brasília, 14 de agosto de 2024. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202203375800>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>44</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília, 08 de agosto de

A legitimidade ativa para a repetição dos tributos indiretos é, por si só, uma porta escancarada para a litigância.

Em vez de corrigir essa rota, o artigo 38, II, da Lei Complementar n. 214/25 passou a impor as mesmas condições para a repetição do IBS e da CBS. A insegurança e a litigância que o artigo 166 do CTN já gerava para os tributos indiretos alcançarão, agora, a tributação sobre o consumo como um todo. O fantasma ficou ainda maior. Tudo na contramão do espírito da reforma de simplificação e redução da litigiosidade.

### **3 – A INCOERÊNCIA LÓGICO-SISTÊMICA DO MODELO DE REPETIÇÃO CRIADO PELO ARTIGO 38 DA LC N. 214/25**

A reforma tributária brasileira foi inspirada na tributação sobre o consumo adotada em grande parte da Europa, em alguns países da América Latina, na África, no Canadá, na Nova Zelândia e, mais recentemente, na Índia.<sup>45</sup> Mas a EC n. 132/23 pinçou as características centrais do IVA e as misturou com elementos históricos do sistema atual, o que comprometeu a coerência do resultado final da reforma em alguns pontos.

Por exemplo, o artigo 21 da LC n. 214/25 dispõe que o contribuinte do nosso IVA-Dual é o “fornecedor que realizar operações”, ou seja, o agente da cadeia de consumo que pratica o fato tributável, tal como já ocorre no sistema atual.

Nesse aspecto, o modelo brasileiro rompeu com a tradição dos países que historicamente adotam o IVA e elegem como contribuinte o agente econômico que assume o ônus financeiro decorrente da tributação. Por razões de eficiência fiscal e administrativa, tais países atribuem ao fornecedor de bens e serviços somente a responsabilidade pela apuração e o recolhimento do tributo, que é repassado no preço cobrado do adquirente.<sup>46</sup>

De outro lado, no julgamento do Recurso Repetitivo n. 903.394/AL (Tema n. 173), o STJ firmou o entendimento de que, em regra<sup>47</sup>, *apenas o “contribuinte de direito” possui*

2012. Disponível em :  
<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201103084763>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>45</sup> MANEIRA, Eduardo. Reforma tributária no Brasil – quando fazer e porque fazer. In: GOMES, Fábio Luiz (coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022. p. 35. LUZES; LEOCÁDIO, 2024, p. 193-195.

<sup>46</sup> *Ibid*, p. 194, 195 e 203.

<sup>47</sup> No julgamento do Tema Repetitivo n. 537, a Corte reconheceu que o consumidor é legitimado “para propor ação declaratória c/c repetição de indébito que busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada” pois “o consumidor da energia elétrica, por sua vez, observada a mencionada relação paradisiaca concedente/concessionária, fica relegado e totalmente prejudicado e desprotegido. Esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito

*legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito*, visto que o “contribuinte de fato não integra a relação jurídica tributária pertinente”.<sup>48</sup> Portanto, no modelo inaugurado pela reforma, o “fornecedor que realizar operações” será o legitimado para reaver os valores pagos indevidamente ou “maior” a título de IBS e CBS.

Ocorre que, por força do artigo 47 da LC n. 214/25, os agentes econômicos situados nas etapas seguintes a do “contribuinte de direito” poderão apropriar créditos do Imposto e da Contribuição em praticamente todas as operações da cadeia plurifásica com a promessa de se alcançar a neutralidade e a não-cumulatividade plena. E o artigo 38, I, da mesma Lei simplesmente veda a repetição do indébito quando a operação gerar crédito para o adquirente.

Ou seja, as restrições impostas pelo artigo 38 da LC n. 214/25 conjugadas com o entendimento vinculante do STJ fixado na Tese de Repetitivo n. 173 praticamente “matam” a repetição de indébito tributário.

## CONCLUSÃO

A crise do direito à repetição do indébito pós-reforma parece ser uma incoerência lógico-sistêmica do IVA-Dual tupiniquim decorrente da manutenção da tradição brasileira de definir o contribuinte a partir do fato tributável.

Em nossa visão, a limitação ao direito de reaver o IBS e a CBS recolhidos indevidamente ou “a maior” foi excessiva. O artigo 38 da LC n. 214/25 – que ampliou a musculatura do artigo 166 do CTN e praticamente cassou o direito repetitório nas cadeias plurifásicas – flerta com a violação ao direito à propriedade do contribuinte e ao princípio que veda o enriquecimento sem causa do fisco.

Afinal, a relação jurídica entre o ente tributante e o “contribuinte de direito” é regida por normas de direito público, derivadas de importantes princípios constitucionais. Já o

---

apenas ‘formalmente’, assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente ‘formal’” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília, 08 de agosto de 2012. Disponível em : <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201103084763>. Acesso em: 10 jul. 2025).

<sup>48</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903.394/AL. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 26 de abril de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602520769&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

vínculo entre o “contribuinte de direito” (fornecedor de bens e serviços) e o “contribuinte de fato” (consumidor final) insere-se no campo do direito privado e é regulado por normas civis e empresariais.

Nesse contexto, eventual incerteza quanto ao repasse do ônus financeiro no âmbito das relações contratuais entre particulares não pode legitimar a arrecadação de tributos ilegais ou inconstitucionais.

Por isso defendemos que, ao menos nas hipóteses de tributo declarado inconstitucional em sede de Repercussão Geral ou no bojo de ações de controle concentrado, os requisitos impostos pelo artigo 38 da LC n. 214/25 devem ser mitigados.

A título ilustrativo, no julgamento do caso *Air Canada v. British Columbia* (1989)<sup>49</sup>, a Suprema Corte do Canadá enfrentou controvérsia semelhante à problematizada neste artigo e assegurou ao “contribuinte de direito” a repetição do indébito tributário mesmo diante da possibilidade de o ônus financeiro ter sido repassado aos consumidores finais.

Na ponderação realizada pela Corte, prevaleceu o entendimento de que permitir que o Estado retenha em seus cofres tributo inconstitucional, sob o pretexto de que o ônus foi economicamente transferido a terceiros, equivale a validar o seu enriquecimento sem causa, violando princípios básicos de justiça tributária.

Não à toa, durante a tramitação do PLP n. 68/24, o Senador Izalci Lucas apresentou a Emenda n. 707 com a finalidade de afastar a aplicação dos incisos I e II do artigo 38 nos casos de “exigência inconstitucional ou ilegal do IBS e CBS”.<sup>50</sup>

Na ocasião, o parlamentar sustentou que, “sem a inclusão de referido parágrafo único, a exigência de IBS e CBS com vícios de inconstitucionalidade ou ilegalidade não seriam mais restituídos aos contribuintes”, já que “os requisitos exigidos para tal fim são altamente complexos e burocráticos”, o que provocaria “verdadeiro enriquecimento sem causa pelo Estado, por meio de atos inconstitucionais ou ilegais”.<sup>51</sup>

Certamente, a medida – que infelizmente foi rejeitada pelo Senado – desestimularia a edição de normas sabidamente inconstitucionais “com finalidades corporativas ou pelo desejo de (...) consertar as finanças de seus Estados (...) torcendo pelos efeitos que eles

<sup>49</sup> Disponível em: <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/454/index.do>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>50</sup> BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda n. 707, de 15 de outubro de 2024*. Acrescente-se parágrafo único ao art. 37 do Projeto, com a seguinte redação. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9783556&ts=1739395460186&disposition=inline>. Acesso em: 10 jul. 2025.

<sup>51</sup> *Ibid.*

produzem até serem corrigidos”<sup>52</sup>. Estamos nos referindo aqui ao fenômeno da inconstitucionalidade útil<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup>.Cf. MELLO, Gustavo Miguez; e TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. São Paulo: RT. p. 212.

<sup>53</sup> “Não raro a Administração adota conduta claramente inconstitucional na expectativa de que demore ou não sobrevenha o controle constitucional da constitucionalidade, o que lhe permite aumentar a arrecadação.” (LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário* – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 23-24).

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2024.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. rev. atual, e ampl., Salvador: Ed. JusPodivm, 2021.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade*: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 21 de dezembro de 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar n. 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. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 16 de janeiro de 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm). Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer SEI n. 14.483/2021/ME. Diário Oficial da União, Ministério da Economia, Brasília, 29 de setembro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020*: Anexo II, Relação das informações complementares ao Projeto de Lei Orçamentária de 2020 – XXXIII – atualização do anexo de riscos fiscais. Brasília, 2020. Disponível em: [sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31478](sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31478). Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer COSIT n. 10/21 emitido nos autos do processo n. 10265.478367/2021-11. Disponível em:

[https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/PARECER\\_COSIT\\_10\\_1\\_.pdf](https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/PARECER_COSIT_10_1_.pdf).

Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. Instituto Fiscal Independente. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Brasília, fevereiro de 2024. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647153/RAF85\\_FEV2024.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647153/RAF85_FEV2024.pdf). Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda n. 707, de 15 de outubro de 2024*. Acrescenta-se parágrafo único ao art. 37 do Projeto, com a seguinte redação. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9783556&ts=1739395460186&disposition=inline>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 137.491/RJ. Agravante: Amoreiras Indústria e Comércio LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 28 de abril de 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201200002374&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.228.837/PE. Agravante: Dislub Combustíveis LTDA. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 10 de setembro de 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100041322&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.293.248/MA. Embargante: Discom Distribuidora de Combustíveis e Comércio LTDA. Embargada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 04 de agosto de 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201102782313&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903.394/AL. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 24 de março de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602520769&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.131.476/RS. Recorrente: White Martins Gases Industriais LTDA. Recorrido: Município de Sapucaia do Sul. Relator:

Ministro Luiz Fux. Brasília, 09 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900593473&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Brasília, 08 de agosto de 2012. Disponível em : <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201103084763>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 2.034.975/MG. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Posto Florença LTDA. Relator: Herman Benjamin. Brasília, 14 de agosto de 2024. Disponível em : <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202203375800>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.796/PR. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 08 de março de 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2412333>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.481/PR. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Governo do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 de março de 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Embargante: União. Embargada: Imcopa – Importação Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Recorrente: Imcopa – Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrida: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 71. “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1963. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula71/false>. Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 546. “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1969. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula546/false>. Acesso em: 10 jul. 2025.

CANADÁ. *Supreme Court of Canada*. Air Canada v. British Columbia, [1989] 1 S.C.R. 1161. Julgado em 06 de abril de 1989. Relator: Justice La Forest. Disponível em: <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/454/index.do>. Acesso em: 10 jul. 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, INSPER, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Estudo sobre o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS*. Curitiba, 2021. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-impacto-exclusao-do-icms-pis-cofins/>. Acesso em: 10 jul. 2025.

LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

LUZES, Cristiano; LEOCÁDIO, Francisco. Sujeição passiva no IBS e na lei complementar. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). BRITTO, Lucas Galvão; VERGUEIRO, Camila Campos (orgs.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/23*. São Paulo: Noeses, 2024.

MANEIRA, Eduardo. Reforma tributária no Brasil – quando fazer e porque fazer. In: GOMES, Fábio Luiz (coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, n. 8, 1983.

MELLO, Gustavo Miguez; e TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. São Paulo: RT.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2023.

PITZER, Leonel. *Modulação em matéria tributária: uma análise normativa, descritiva e prescritiva do padrão decisório do STF*, 1. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed., São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SEGUNDO MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional*. 7. ed., rev. e atual., São Paulo: Atlas, 2018.

TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. *A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR): e o ICMS nos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins?* Revista Direito Tributário, atual n. 54. ano 41. p. 280-309. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2023.

UNIÃO EUROPEIA. *Corte de Justiça das Comunidades Europeias*. Caso 199/82 – Amministrazione delle Finanze dello Stato v. SpA San Giorgio. ECLI:EU:C:1983:318. Julgado em 9 de novembro de 1983. Publicado no *European Court Reports*, 1983, p. 3595. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61982CJ0199>. Acesso em: 10 jul. 2025.

UNIÃO EUROPEIA. *Corte de Justiça das Comunidades Europeias*. Caso C-104/86 – Comissão das Comunidades Europeias v. República Italiana. ECLI:EU:C:1988:120. Julgado em 16 de junho de 1988. Publicado em: *European Court Reports*, 1988, p. 1799. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61986CJ0104>. Acesso em: 10 jul. 2025.

UNIÃO EUROPEIA. *Corte de Justiça das Comunidades Europeias*. Casos apensados C-441/98 e C-442/98 – Kapniki Mikeli v. IKA. ECLI:EU:C:2000:679. Julgado em 26 de outubro de 2000. Publicado em: *European Court Reports*, 2000, I-07147. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0441>. Acesso em: 10 jul. 2025.

UNIÃO EUROPEIA. *Corte de Justiça das Comunidades Europeias*. Caso C-30/02 – Recheio – Cash & Carry SA v. Fazenda Pública. ECLI:EU:C:2004:180. Julgado em 15 de abril de 2004. Publicado em: *European Court Reports*, 2004, I-03999. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0030>. Acesso em: 10 jul. 2025.