

XI SEMAAT

Seminário AIAMU de Administração Tributária Municipal

Repetição do Indébito e Reforma Tributária

Rafael Pandolfo

Advogado

Doutor em Direito Tributário (PUC/SP)

Coordenador do IBET/RS

Professor no Mestrado IBET-SP

Consultor da Fecomércio/RS

Conselheiro do CONTEC-FIERGS

Repetição do indébito

Legitimidade



Art. 166 do CTN

“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 êste expressamente autorizado a recebê-la.”

CONTRIBUINTE “DE FATO” OU “DE DIREITO”?

Para o STJ, apenas o **contribuinte de direito**

O caso do ISS: tributo direto ou indireto?

TEMA 398 do STJ: “O ISS é espécie tributária que **admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto**, consoante o caso concreto.” (REsp 1.131.476/RS, julgado em 09/12/2009)

O ISS foi transferido juridicamente ao cliente?

ISS FIXO

(profissionais autônomos) e
Simples Nacional

NÃO

Demais casos, pode haver transferência do encargo ao tomador → matéria probatória

DEPENDE (ônus contribuinte)

STJ: Súmula 7

Quem suportou o ISS?

Repasse do tributo: exemplo prático



EXEMPLO — DIÁRIA DE HOTEL

CENÁRIO A · SEM DESTAQUE

Diária (serviço) **R\$ 1.000,00**

ISS de 5% **R\$ 50,00**

Total cobrado R\$ 1.000,00

CENÁRIO B · COM DESTAQUE

Diária (serviço) **R\$ 1.000,00**

ISS de 5% (destacado) **R\$ 50,00**

Total cobrado R\$ 1.050,00

Prova do repasse: contribuinte

Do ISS ao IBS: o que muda?

REFORMA TRIBUTÁRIA

ANTES: ISS

- Tributo municipal, cumulativo
- Gradativamente reduzido de 2029 a 2033
- Direto ou indireto: definido caso a caso (Tema 398/STJ)
- Restituição: depende da prova do repasse (art. 166, CTN)

DEPOIS: IBS

- Tributo não cumulativo
- Crédito do adquirente passa a depender do pagamento do tributo na etapa anterior (art. 47, LC 214)
- *Split payment* automático
- Restituição: o foco desloca-se para a geração de crédito (art. 38)

Restituição IBS/CBS

Com o *split payment*, a primeira condição será impossível!

Art. 38 da LC 214/25

“Em caso de pagamento indevido ou a maior, a restituição do IBS/CBS somente será devida ao contribuinte nas hipóteses 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).”

REQUISITO I

A operação não pode ter gerado crédito para o adquirente.

+

REQUISITO II

Observância do art. 166 do CTN: provar o encargo assumido ou a autorização de quem o suportou.

=

**Restituição
devida**

O art. 38 dentro da cadeia

A trava se repete em cada etapa intermediária



Temos a aplicação sucessiva do art. 38 sempre que o contribuinte estiver no início até a penúltima etapa da cadeia

Onde ainda existe espaço para repetição?

Hipóteses

1

Não destacou IBS e não recolheu o tributo

Não há indébito a repetir — nada foi pago ao Fisco.

2

Recolheu IBS e a operação gerou crédito ao adquirente (B2B)

Restituição bloqueada pelo art. 38, I, da LC 214/2025.

3

Venda ao consumidor final — fim da cadeia (B2C)

Se adquirente não é contribuinte, não há crédito. Restituição cabível, **se comprovar requisitos do art. 166, CTN.**

A limitação alcança apenas a **restituição**?



Art. 38, LC 214/25

“Em caso de pagamento indevido ou a maior, a restituição do IBS/CBS somente será devida ao contribuinte nas hipóteses 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).**”

Repetição do indébito

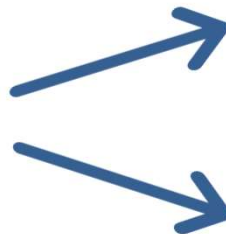


Art. 166 do CTN

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 êste expressamente autorizado a recebê-la.”

Direitos subjetivos x forma de realização:

**Classificação dos direitos
subjetivos contra o Estado,
quanto à origem**



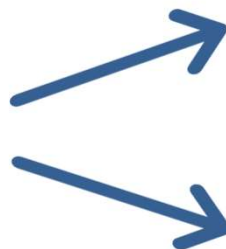
Ressarcimento

(créditos escriturais de tributos não cumulativos)

Indébito

(pagamento indevido)

**Forma de realização do direito
subjetivo contra o Estado**



Compensação

Devolução / Restituição

Conclusões:

- 1 Limite à restituição **desloca as discussões tributárias ao último elo da cadeia (B2C)**
- 2 **Redução do controle difuso** exercido **pelos próprios contribuintes** sobre a validade das cobranças
- 3 **Redução dos pedidos de modulação** de efeitos nas teses tributárias ao longo da cadeia
- 4 B2C: necessidade de comprovar **o art. 166, do CTN, nos casos de compensação**
- 5 Haverá a **redução da litigiosidade** porque o sistema será **justo e simples** ou porque ele **restringirá um direito fundamental?**



*Nenhum vento sopra a favor de
quem não sabe para onde ir.*

Sêneca

Muito obrigado!

pandolfo@rpandolfo.adv.br

