



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS ESCOLA DE DIREITO
NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS
IMPLICAÇÕES JÚRIDICAS E CONSTITUCIONAIS: A LEGITIMIDADE ATIVA NA
REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

ORIENTANDA: GEOVANNA CARVALHO FARIA
ORIENTADORA: PROF^a MS. ELIANE RODRIGUES NUNES

GOIÂNIA - GO
2026

GEOVANNA CARVALHO FARIA

RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS
IMPLICAÇÕES JÚRIDICAS E CONSTITUCIONAIS: A LEGITIMIDADE ATIVA NA
REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de
Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação
da Pontifícia Universidade Católica de Goiás Profa.
Orientadora: Ms. Eliane Rodrigues Nunes.

GOIÂNIA - GO

2026

GEOVANNA CARVALHO FARIA

RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS
IMPLICAÇÕES JÚRIDICAS E CONSTITUCIONAIS: A LEGITIMIDADE ATIVA NA
REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Data da Defesa: 29 de maio de 2026

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Profa: Ms. Eliane Rodrigues Nunes

Nota

Examinador Convidado: Prof.: Me. Julio Anderson Alves Bueno

Nota

RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS

IMPLICAÇÕES JÚRIDICAS E CONSTITUCIONAIS: A LEGITIMIDADE ATIVA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Geovanna Carvalho Faria¹

O presente artigo científico analisou a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional no contexto da repetição de indébito em tributos indiretos, com o objetivo de discutir a legitimidade ativa para pleitear a restituição de valores pagos indevidamente. O estudo examinou as dificuldades interpretativas relacionadas ao conceito de repercussão econômica e os impactos dessa exigência para o exercício do direito à restituição tributária. Para tanto, adotou-se pesquisa de natureza qualitativa, com base no método indutivo, por meio de levantamento bibliográfico, análise da legislação e exame de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. A investigação identificou divergências interpretativas quanto à aplicação do referido dispositivo, evidenciando fragilidades em sua aplicação prática. Constatou-se, ainda, que interpretações restritivas podem comprometer a observância de princípios constitucionais que orientam o sistema tributário, especialmente aqueles relacionados à segurança jurídica, à isonomia e à vedação ao enriquecimento sem causa do Estado. Concluiu-se que a interpretação do art. 166 do Código Tributário Nacional deve ocorrer em conformidade com os princípios constitucionais, a fim de assegurar maior efetividade às garantias do contribuinte e evitar distorções na aplicação do instituto da restituição tributária.

Palavras-chave: repetição de indébito; tributos indiretos; repercussão econômica; legitimidade ativa; restituição tributária.

REFUND OF INDIRECT TAXES

LEGAL AND CONSTITUTIONAL IMPLICATIONS: ACTIVE LEGITIMACY IN THE REPETITION OF UNDUE TAX PAYMENTS

ABSTRACT

This scientific article analyzed the application of Article 166 of the Código Tributário Nacional in the context of the refund of undue tax payments related to indirect taxes, with the objective

¹ Geovanna Carvalho Faria, graduanda em Direito e estagiária jurídica para Ortiz Barbosa Sociedade Individual de Advocacia – ME

of discussing the active legitimacy to claim the restitution of amounts unduly paid. The study examined the interpretative difficulties associated with the concept of economic repercussion and the impacts of this requirement on the exercise of the right to tax restitution. To achieve this objective, qualitative research was adopted, based on the inductive method, through bibliographic review, analysis of legislation, and examination of doctrinal and jurisprudential positions. The investigation identified interpretative divergences regarding the application of the mentioned provision, revealing weaknesses in its practical application. It was also observed that restrictive interpretations may compromise the observance of constitutional principles that guide the tax system, especially those related to legal certainty, equality, and the prohibition of unjust enrichment by the State. It was concluded that the interpretation of Article 166 of the Brazilian National Tax Code must occur in accordance with constitutional principles in order to ensure greater effectiveness of taxpayer guarantees and to prevent distortions in the application of the tax restitution institute.

Keywords: tax refund; indirect taxes; economic repercussion; active legitimacy; tax restitution.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro estrutura-se a partir de um complexo conjunto de normas destinadas à arrecadação de recursos para a manutenção das atividades estatais. Nesse contexto, a tributação assume papel central na organização econômica e social do Estado, devendo observar princípios constitucionais que garantam equilíbrio entre o poder de tributar e a proteção dos direitos dos contribuintes. Entre esses mecanismos de proteção destaca-se o instituto da restituição do indébito tributário, que assegura ao contribuinte o direito de reaver valores pagos indevidamente ao Fisco.

O Código Tributário Nacional, ao disciplinar essa matéria, estabelece no art. 165 o direito à restituição sempre que houver pagamento indevido de tributo. Entretanto, ao tratar especificamente dos tributos que comportam transferência do encargo financeiro, o legislador dispõe especificadamente no art. 166, condicionando a restituição à comprovação de que o contribuinte de direito suportou efetivamente o ônus do tributo ou, caso tenha ocorrido a transferência, à autorização daquele que o suportou.

Diante dessa realidade, a aplicação do art. 166 do CTN passou a suscitar questionamentos relevantes quanto à sua constitucionalidade, envolvendo preponderante a legitimidade para obter a restituição de indébito tributário. Além disso, cabendo a discussão sobre a compatibilidade com os princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro, especialmente os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da vedação ao enriquecimento sem causa. Nesse cenário, o presente trabalho tem como objetivo analisar criticamente o artigo 166 do Código Tributário Nacional, e suas fragilidades.

A metodologia da presente pesquisa baseia-se no método indutivo, a partir da análise de casos concretos, decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, com o objetivo de compreender a aplicação do direito à repetição de indébito nos tributos indiretos, especialmente no que se refere à legitimidade ativa prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional.

O artigo científico possui natureza qualitativa e utiliza, como principal procedimento, a pesquisa bibliográfica, fundamentada na legislação, na doutrina e na jurisprudência, com enfoque nos princípios constitucionais que orientam o sistema tributário, tais como a legalidade, a capacidade contributiva, a segurança jurídica e a vedação ao enriquecimento sem causa do Estado.

Além disso, serão analisadas decisões jurisprudenciais dos tribunais superiores, bem como artigos acadêmicos e materiais especializados, com o intuito de identificar divergências interpretativas e avaliar os impactos práticos da aplicação do art. 166 do CTN na efetividade do direito à restituição de tributos pagos indevidamente.

Para tanto, inicialmente será abordada a distinção entre tributos diretos e indiretos, bem como o critério da repercussão do encargo tributário como fundamento dessa classificação. Em seguida, será examinada a restituição do indébito tributário e a diferenciação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, destacando-se sobre a dificuldade enfrentada pelos contribuintes a fim de comprovar a não “repercussão econômica” do tributo, com base nos fundamentos jurídicos desse instituto no ordenamento brasileiro.

Por fim, será realizada uma análise crítica do art. 166 do CTN, com enfoque nas tensões interpretativas e nas fragilidades observadas em sua aplicação prática, especialmente diante da atuação da jurisprudência. Buscando inserir-se à linha de pesquisa da PUC-Goiás – Estado e Políticas Públicas, na medida em que analisa a organização econômica do Estado, as relações jurídicas de natureza tributária e os impactos das políticas fiscais sobre a coletividade, contribuindo para a efetividade da justiça tributária.

A relevância do tema reside no debate acerca da interpretação do art. 166 do Código Tributário Nacional à luz dos princípios constitucionais que estruturam o sistema tributário brasileiro. Isso se deve, sobretudo, à ausência de uma delimitação clara do conceito de “repercussão econômica”, elemento central para a aplicação do referido dispositivo.

Diante dessa imprecisão conceitual, a exigência prevista no art. 166 do CTN pode, em determinadas situações, inviabilizar na prática o exercício do direito à repetição de indébito tributário. Nesse cenário, sustenta-se a necessidade de uma interpretação do dispositivo em conformidade com a Constituição Federal, de modo a assegurar a efetividade das garantias do contribuinte e evitar distorções ou injustiças na aplicação do instituto da restituição tributária.

1 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

1.1 CONCEITO

O sistema tributário brasileiro é composto por diversos tributos que se distinguem entre si quanto à forma de incidência, ao fato gerador e à distribuição do ônus econômico. Nesse contexto, a classificação dos tributos em diretos e indiretos tem grande importância prática e

teórica, pois influencia diretamente a compreensão sobre quem efetivamente suporta o encargo financeiro e, consequentemente, quem possui legitimidade para pleitear a restituição de valores pagos indevidamente. Essa distinção é fundamental para o entendimento do tema abordado, servindo como base para a análise das controvérsias que envolvem a repetição de indébito nos tributos indiretos.

Segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir dessa definição legal, a doutrina construiu classificações destinadas a compreender o papel de cada espécie tributária dentro do sistema.

De acordo com Hugo Machado (2015, p. 70-71), a distinção entre tributos diretos e indiretos está relacionada ao sujeito que, de fato, arca com o ônus econômico da tributação. O autor explica que os tributos diretos são aqueles em que o contribuinte de direito, aquele definido pela lei como responsável pelo pagamento, suporta também o encargo financeiro. Já os tributos indiretos são aqueles em que ocorre a transferência do ônus econômico a um terceiro, normalmente o consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão tributária. Assim, o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas o contribuinte de fato é quem, em última instância, suporta o custo.

Na mesma linha, Alexandre Mazza (2015, p. 149) observa que nos tributos indiretos “o valor correspondente ao tributo é incorporado ao preço do produto ou serviço”, o que faz com que o encargo financeiro recaia sobre o consumidor final. Em contrapartida, nos tributos diretos, como o Imposto de Renda ou o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) o contribuinte de direito e o contribuinte de fato se confundem, já que o mesmo sujeito que realiza o fato gerador é também quem efetivamente arca com o pagamento.

Kyoshi Harada (2025) complementa essa conceituação ao afirmar que os tributos indiretos se caracterizam pela repercussão econômica do encargo tributário, ou seja, pela possibilidade de o contribuinte de direito repassar o valor do tributo a terceiros. Para o autor, “a pessoa que praticou o fato tipificado na lei não suporta o ônus fiscal, pois o transfere ao consumidor final por meio do preço do produto ou serviço”, evidenciando o caráter mediato dessa espécie tributária.

Em posição convergente, Ricardo Chimenti e Andréa de Toledo Pierri (2012, p. 60) esclarecem que os tributos indiretos, também chamados de “tributos que repercutem”, são aqueles “cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte de direito, mas por terceira pessoa que não realizou o fato impositivo”. Os autores exemplificam que, ao adquirir uma

mercadoria, o consumidor paga o preço que já contém embutido o valor do tributo, demonstrando a repercussão do encargo fiscal.

A distinção entre tributos diretos e indiretos, portanto, não é apenas teórica, mas possui relevância prática e jurídica significativa, especialmente quando se trata de restituição de indébitos tributários. Enquanto nos tributos diretos é possível identificar com clareza quem deve pleitear a devolução do valor indevido, nos tributos indiretos a separação entre contribuinte de direito e de fato gera dúvidas quanto à legitimidade ativa, tornando necessária uma análise mais aprofundada, que será desenvolvida nas seções seguintes.

Nesta mesma linha, Regina Costa aduz:

A classificação dos impostos em diretos e indiretos, embora ainda considerada por muitos irrelevante para o Direito, sob o argumento de que sedimenta num fenômeno puramente econômico, tem, em nosso entender, relevância jurídica. (COSTA, 2014, p. 115).

Em síntese, os tributos diretos caracterizam-se pela coincidência entre o sujeito passivo legal e o econômico, enquanto os tributos indiretos envolvem a transferência do encargo financeiro a terceiros. Essa diferenciação, reconhecida pela doutrina majoritária, é essencial para compreender as discussões sobre a restituição de tributos pagos indevidamente, especialmente diante das incertezas trazidas pelo artigo 166 do CTN.

Para isso, visando a um melhor entendimento acerca do conceito de tributos diretos e indiretos, cabe elencar e discutir o critério atualmente mais aceito, qual seja, o da repercussão do encargo tributário, a ser analisado a seguir.

1.2 A REPERCUSSÃO DO ENCARGO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO PARA CLASSIFICAÇÃO

A classificação dos tributos em diretos e indiretos é tema amplamente discutido pela doutrina tributária, que propõe diversos critérios para diferenciá-los, tanto sob o ponto de vista jurídico quanto econômico. A literatura especializada apresenta diversas tentativas de fundamentação, entre elas o critério do lançamento, o critério do fato gerador e o critério da tributação da renda. Entretanto, o critério mais aceito atualmente é o da repercussão do encargo tributário.

A adoção desse critério se justifica por refletir de forma mais fiel a dinâmica econômica dos tributos. De acordo com esse entendimento, os tributos diretos são aqueles cujo ônus financeiro recai sobre o próprio contribuinte de direito, isto é, aquele definido em lei como sujeito passivo da obrigação tributária, responsável pelo recolhimento do tributo aos cofres

públicos. Trata-se da pessoa, física ou jurídica, que efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo, bem como eventuais penalidades pecuniárias decorrentes do seu inadimplemento.

Por outro lado, os tributos indiretos permitem a transferência do encargo econômico a terceiros, incidindo, em regra, sobre o consumo, isto é, sobre a produção e a circulação de bens e serviços. Esse fenômeno é conhecido como repercussão tributária, caracterizado pela possibilidade de o contribuinte de direito, abordado nas próximas seções do presente artigo, repassar o ônus do tributo ao consumidor final.

Conforme explica Kyoshi Harada (2025), a repercussão econômica ocorre quando o contribuinte de direito incorpora o valor do tributo ao preço do produto ou serviço, transferindo o encargo ao consumidor final. Assim, a distinção entre tributos diretos e indiretos decorre essencialmente da possibilidade de translação do ônus tributário dentro da cadeia econômica. Nessa mesma linha, Alexandre Mazza (2015) ressalta que os tributos indiretos, como o ICMS e o IPI, são estruturados de forma a permitir que o valor do imposto seja repassado ao consumidor, o qual, na prática, arca com o custo do tributo embutido no preço final.

No entanto, a doutrina diverge quanto à natureza jurídico-científica desse critério. Luis Fernandes (2002, p. 42) sustenta que a repercussão é um fenômeno essencialmente econômico, condicionado por fatores de mercado, como a lei da oferta e da procura, não constituindo um elemento jurídico adequado para distinguir espécies tributárias. Em contrapartida, Hugo Machado (2009, p.204)) defende a existência de uma repercussão jurídica, segundo a qual a transferência do encargo financeiro decorre não apenas de circunstâncias econômicas, mas da própria estrutura normativa do tributo. Assim, somente os tributos cuja lei prevê expressamente essa transferência como o ICMS e o IPI, podem ser classificados, juridicamente, como indiretos por natureza.

Essa compreensão é reforçada pela jurisprudência pátria, que reconhece a importância do critério da repercussão jurídica na classificação dos tributos. O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, ao julgar a Apelação Cível n.º 0713614-15.2017.8.07.0018, firmou entendimento no sentido de que:

TJDFT, Apelação Cível n.º 0713614-15.2017.8.07.0018, Rel. Des. Hector Valverde, 1ª Turma Cível, julgado em 22 maio 2019, publicado em 27 maio 2019.
Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro, os tributos são classificados em diretos e indiretos. Os tributos diretos são os que não permitem essa translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo. Já os tributos indiretos permitem a translação do encargo econômico para uma pessoa diferente (contribuinte de fato) daquela definida em lei como sujeito passivo (contribuinte de direito). A classificação de um tributo como indireto se dá com base na possibilidade de transferência jurídica do encargo financeiro, que ocorre nos casos em que há previsão normativa de transferência do encargo (Jusbrasil, 2025)

O julgado ainda reforça que, embora na seara econômica praticamente todo tributo possa ter seu encargo repassado ao consumidor, a distinção entre tributos diretos e indiretos possui grande relevância jurídica, especialmente porque foi adotada pelo Código Tributário Nacional para fins de repetição de indébito tributário. Sendo assim, apenas o contribuinte de direito atendidos os requisitos do art. 166 do CTN possui legitimidade para pleitear a restituição.

Todavia, alguns doutrinadores divergem desse critério. Geraldo Ataliba (2014, p. 143), por exemplo, sustenta que tal distinção seria irrelevante para o sistema jurídico tributário brasileiro, salvo nas hipóteses em que sua utilização se mostre necessária para a interpretação de normas de isenção ou imunidade, em razão da atenção conferida a quem efetivamente suporta o ônus tributário.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 710) compartilha dessa posição e também tece críticas ao referido critério classificatório, por entender que todos os tributos possuem potencial de repercussão econômica. Segundo o autor, “o erro está em afirmar que uns tributos comportam, e outros não, a possibilidade de transferência. Todos comportam!”.

Da mesma forma, dispõe Alfredo Becker (2002, p.537):

O critério da repercussão econômica como critério (sic) de classificação dos tributos em diretos e indiretos é considerado artificial e errado até mesmo pelos autores que ainda hoje procuram sustentar a praticabilidade e a conveniência didática ou administrativa da classificação dos tributos em diretos e indiretos sob outros critérios.

Dessa forma, embora existam divergências na doutrina, predomina o entendimento, tanto doutrinário quanto jurisprudencial, de que o critério da repercussão jurídica é o mais adequado para a classificação dos tributos. Isso porque se baseia em elementos legais e normativos, e não apenas em aspectos econômicos, revelando-se indispensável para uma análise abrangente dos efeitos sociais e econômicos da tributação.

Essa perspectiva mostra-se especialmente relevante na discussão sobre a legitimidade ativa para a restituição dos tributos indiretos, uma vez que a existência ou não de repercussão jurídica influencia diretamente a aplicação do art. 166 do CTN e a identificação do sujeito que efetivamente detém o direito à restituição.

2. A RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

2.1 CONCEITO E A DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE FATO E CONTRIBUINTE DE DIREITO

Para a adequada compreensão do presente tema, revela-se essencial a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, distinção esta que se insere no âmbito da sujeição passiva tributária. Antes, porém, é necessário refletir acerca do sujeito passivo da obrigação principal, que nasce a partir do fato gerador, consistente no dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária à Fazenda Pública. Assim, a lei define que ocupará o polo passivo da relação jurídico-tributário. Nos termos do artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Da leitura do dispositivo, é possível identificar duas modalidades de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável.

O contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador. É ele quem realiza a situação descrita na norma tributária e, por essa razão, assume o dever jurídico de recolher o tributo aos cofres públicos. Sua sujeição decorre diretamente da prática do fato gerador.

Já o responsável tributário é terceiro que, embora não pratique o fato gerador, passa a responder pelo crédito tributário por determinação expressa de lei. Sua obrigação não decorre da realização direta do fato gerador, mas de previsão legal específica que lhe transfere o dever de pagar o tributo. Exemplo clássico dessa hipótese ocorre na substituição tributária do ICMS, em que a legislação atribui ao fabricante ou importador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas etapas posteriores de circulação da mercadoria. Nessa situação, embora outros contribuintes realizem as operações de venda subsequentes, a lei transfere a esse primeiro integrante da cadeia econômica o dever de recolher antecipadamente o tributo devido.

O sujeito passivo da obrigação principal é subdividido em contribuinte e responsável, como dispõe claramente o art. 121, do CTN. Como regra geral, o tributo deve ser exigido daquele que realizou o fato gerador, ou seja, do contribuinte, sendo aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, de acordo com

o art. 121, I, do CTN. Já o responsável, por sua vez, é quem, sem revestir a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. De acordo com Leandro Paulsen o responsável é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação (PAULSEN, 2012, p. 102).

Partindo dessa base normativa, impõe-se destacar que não se pode confundir contribuinte de direito com contribuinte de fato.

O contribuinte de direito é aquele expressamente indicado pela norma tributária como sujeito passivo da obrigação principal. É quem realiza o fato gerador e, por imposição legal, integra o polo passivo da relação jurídico-tributária, assumindo o dever de recolher o tributo perante o Fisco. Trata-se, portanto, de figura jurídica, definida exclusivamente pela lei.

Já o contribuinte de fato não integra a relação jurídica tributária. Ele não é sujeito passivo da obrigação perante o Estado. Trata-se da pessoa que, no plano econômico, suporta o ônus financeiro do tributo, em razão do fenômeno da repercussão econômica, isto é, da transferência do encargo tributário ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços.

Essa distinção torna-se mais evidente na tradicional classificação econômica entre tributos diretos e indiretos. Conforme ensina Luciano Amaro, nos tributos diretos o sujeito que deve o tributo “de direito” é, em regra, o mesmo que o suporta “de fato”, como ocorre com o imposto de renda. Já nos tributos indiretos, o tributo é devido “de direito” por uma pessoa, o contribuinte de direito, mas o encargo financeiro é transferido a outra, o contribuinte de fato, como ocorre, em regra, nos impostos que incidem sobre o consumo, tais como IPI, ICMS e ISS (AMARO, 2012).

O próprio Amaro, contudo, adverte que é preciso cautela com essa rotulagem. Juridicamente, todo contribuinte é de direito, pois somente a lei define quem ocupa o polo passivo da obrigação tributária. A figura do contribuinte de fato surge apenas em uma análise econômica, quando se verifica que o ônus financeiro foi transferido a terceiro.

A noção de contribuinte de fato foi também delimitada no Parecer PGFN/CAT nº 656/2016, o qual esclarece que: O chamado contribuinte de fato é conceito criado pela doutrina e incorporado pela jurisprudência exclusivamente no que toca ao condicionamento da restituição de indébito dos tributos indiretos (art. 166 do CTN), não tendo o condão de modificar a sujeição passiva nem de legitimar terceiros (contribuintes de fato) a se beneficiar, por extensão, de hipóteses de imunidade ou de isenção previstas exclusivamente em relação ao sujeito passivo ou ao contribuinte de direito.

Diante disso, é evidente que o art. 166 do CTN representa, portanto, o principal ponto de intersecção entre a dimensão jurídica e a dimensão econômica da tributação. A norma

dispõe que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem comprove haver assumido o ônus ou, caso o tenha transferido, esteja expressamente autorizado por quem o suportou.

Conclui-se, assim, que o contribuinte de direito é figura jurídica, definida por lei, integrante da relação tributária e responsável pelo recolhimento do tributo. Contribuinte de fato é figura econômica, que suporta o ônus financeiro do tributo, sem integrar a relação jurídico-tributária. A distinção revela a separação entre sujeição passiva jurídica e incidência econômica da tributação. Todavia, o art. 166 do CTN constitui a principal hipótese em que o ordenamento reconhece efeitos jurídicos ao fenômeno econômico da repercussão.

Trata-se, portanto, de diferenciação que evidencia a tensão entre o plano normativo e o plano econômico da tributação, sem que isso implique modificação da estrutura da obrigação tributária.

2.2 O FUNDAMENTO JURÍDICO NO SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO

A restituição do indébito tributário encontra seu fundamento jurídico no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, também denominado locupletamento ilícito do ente público. Esse princípio estabelece que ninguém pode obter vantagem patrimonial injustificada em detrimento de outra pessoa, sendo plenamente aplicável às relações jurídicas estabelecidas entre o contribuinte e o Estado.

No ordenamento jurídico brasileiro, tal princípio possui previsão expressa no Código Civil, especialmente no art. 884, que dispõe: “Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”.

A norma demonstra que, sempre que houver recebimento indevido de valores, surge para quem os recebeu a obrigação de devolvê-los, de modo a restabelecer o equilíbrio patrimonial entre as partes. Assim, o ordenamento jurídico impede que alguém se beneficie economicamente de uma situação desprovida de fundamento jurídico.

A proteção contra o enriquecimento sem causa também é reconhecida pela doutrina estrangeira. Nesse sentido, José Lapatz (2004), jurista espanhol, muito utilizado na doutrina e jurisprudência, destaca que o princípio segundo o qual ninguém deve enriquecer ilicitamente em prejuízo alheio encontra manifestação clara no direito civil espanhol, conforme se observa:

O princípio ou regra geral segundo a qual ‘ninguém deve enriquecer ilicitamente em prejuízo alheio’ encontra, em minha opinião, um de seus mais claros reflexos no art. 1895 do Código Civil espanhol, segundo o qual ‘quando se recebe alguma coisa que

não se podia cobrar, e que por erro havia sido indevidamente entregue, surge a obrigação de restituí-la.

No âmbito do Direito Tributário, esse princípio possui especial relevância, pois não há fundamento jurídico que permita ao Estado reter valores pagos indevidamente pelo contribuinte. A própria Constituição Federal assegura a proteção ao direito de propriedade, conforme previsto nos arts. 5º, XXII, e 170, II, de modo que a retenção indevida de valores por parte da Administração Pública representaria violação a tais garantias constitucionais, além de caracterizar enriquecimento sem causa.

Nesse contexto, a doutrina ressalta que, uma vez realizado pagamento indevido, surge para o contribuinte o direito à restituição. Conforme ensina Leandro Paulsen (2010), em matéria tributária ninguém efetua pagamentos por mera liberalidade, mas por imposição legal. Dessa forma, quando o pagamento se revela indevido, nasce o direito ao ressarcimento, justamente para evitar o enriquecimento injustificado do suposto credor em prejuízo do suposto devedor: “Efetuado o pagamento indevido, surge o direito ao ressarcimento, pois em matéria tributária ninguém age por liberalidade, mas estritamente por força de lei, sendo que o pagamento indevido implica enriquecimento sem causa do suposto credor em detrimento do suposto devedor.”

O próprio Código Tributário Nacional assegura esse direito ao prever, em seu art. 165, que o sujeito passivo tem direito à restituição do tributo pago indevidamente ou em valor superior ao devido, independentemente de prévio protesto. Assim, aquele que possui o dever legal de pagar o tributo, seja contribuinte ou responsável tributário, conforme dispõe o art. 121, parágrafo único, do CTN, poderá pleitear a restituição sempre que demonstrada a ocorrência de pagamento indevido.

Entretanto, quando se trata de tributos indiretos, o legislador estabeleceu regra específica acerca da legitimidade para pleitear a restituição disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, buscando justamente evitar que a restituição seja concedida a quem não suportou efetivamente o ônus econômico do tributo, impedindo, assim, a ocorrência de enriquecimento indevido.

A jurisprudência também reafirma a importância desse princípio. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao julgar a Apelação Cível nº 5032279-35.2018.4.03.6100, destacou que o pagamento indevido constitui fonte de obrigação de restituição, justamente para impedir que alguém obtenha vantagem patrimonial sem causa legítima:

Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL: ApCiv 5032279-35.2018.4.03.6100

O pagamento, quando indevido, é fonte de obrigação, de modo a impedir que, sem uma causa justificada, alguém se beneficie com a obtenção de um incremento em seu

patrimônio, à custa de outrem. Ainda que o beneficiado tenha recebido os valores indevidos de boa-fé, não estará isento de restituí-los, sob pena de caracterização do indesejado enriquecimento sem causa.(Jusbrasil, 2021)

Diante disso, torna-se evidente que a restituição do indébito tributário constitui importante mecanismo de proteção ao contribuinte, assegurando que valores pagos indevidamente retornem ao seu patrimônio e impedindo que o Estado se beneficie de quantias que não lhe são juridicamente devidas.

3. O ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUAS IMPLICAÇÕES JURÍDICAS E CONSTITUCIONAIS

3.1 VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

É evidente que, a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional tem sido pauta para intensos debates doutrinários e jurisprudenciais, especialmente no que se refere à sua compatibilidade com os princípios constitucionais que estruturam o sistema tributário brasileiro. Ao condicionar a restituição do tributo indevidamente pago à comprovação de que o encargo financeiro não foi repassado ao consumidor ou à autorização deste, o dispositivo cria uma série de obstáculos que podem comprometer a efetividade de garantias fundamentais do contribuinte.

Um dos princípios potencialmente afetados é o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal. Esse princípio estabelece que a instituição e a cobrança de tributos devem ocorrer estritamente nos limites da lei.

Nesse contexto, quando o contribuinte efetua o pagamento de um tributo posteriormente reconhecido como indevido, surge automaticamente o direito à restituição.

Entretanto, ao exigir requisitos adicionais para a devolução desses valores, o art. 166 acaba criando condicionantes que não decorrem diretamente da relação jurídico-tributária estabelecida entre o contribuinte e o Estado. Para Marcelo Cerqueira (2007), tal exigência pode representar uma restrição indevida ao direito de restituição, na medida em que transfere para o contribuinte um ônus probatório que extrapola os limites da relação tributária propriamente dita.

Outro princípio afetado é o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal. A lógica do sistema tributário determina que os tributos

devem ser suportados por quem efetivamente possui capacidade econômica para arcar com eles. No entanto, a estrutura de determinados tributos, especialmente os indiretos, permite que o ônus econômico seja transferido ao consumidor final.

De acordo Machado Segundo (2012), a distinção entre tributos diretos e indiretos baseada exclusivamente em critérios econômicos não se mostra suficiente para definir quem efetivamente suporta a carga tributária, sendo necessário analisar a estrutura jurídica da incidência tributária. Assim, a aplicação automática do art. 166 pode desconsiderar situações em que o contribuinte de direito não conseguiu transferir o encargo econômico, gerando distorções no sistema.

A discussão também envolve o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, frequentemente utilizado como justificativa para a manutenção das exigências do art. 166 do CTN. A preocupação do legislador é evitar que o contribuinte de direito receba a restituição de valores que teriam sido suportados economicamente pelo consumidor final. Essa lógica encontra respaldo na Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a restituição de tributos indiretos depende da prova de que o contribuinte não repassou o encargo financeiro ou está autorizado pelo consumidor que o suportou.

Contudo, parte da doutrina questiona se a aplicação rígida desse entendimento não acaba, paradoxalmente, gerando outra forma de enriquecimento indevido, desta vez por parte do próprio Estado, que permaneceria com valores reconhecidamente indevidos.

Nesse sentido, Luciano Amaro (2014, p. 424) sustenta que, uma vez constatado o pagamento indevido, não se pode sequer falar em tributo, mas apenas em uma quantia paga sem fundamento jurídico. Dessa forma, o direito à restituição deveria decorrer diretamente da constatação da ilegalidade da cobrança, independentemente da classificação do tributo como direto ou indireto. Tal entendimento reforça a ideia de que o direito de repetição do indébito constitui uma garantia fundamental do contribuinte diante de cobranças tributárias ilegítimas.

A problemática também se relaciona com o princípio da segurança jurídica, na medida em que a exigência de comprovação do não repasse do encargo tributário frequentemente gera incerteza e dificuldades probatórias. A comprovação de quem efetivamente suportou o ônus econômico do tributo pode se revelar extremamente complexa, especialmente em cadeias econômicas longas ou em relações de consumo massificadas. Para Sacha Coêlho (2012, p. 778), é fundamental distinguir a repercussão econômica da repercussão jurídica do tributo, sendo apenas esta última relevante para o Direito Tributário. A repercussão econômica, por depender de fatores de mercado, não deveria servir como critério determinante para restringir o direito à restituição.

No mesmo sentido, Ricardo Oliveira (1999) observa que a assunção do custo tributário é uma questão relacionada às relações privadas entre os agentes econômicos, não integrando diretamente a relação jurídico-tributária entre contribuinte e Estado. Assim, exigir a comprovação de quem efetivamente suportou o encargo econômico significa deslocar para o âmbito tributário uma questão que pertence à esfera das relações privadas.

Diante dessas considerações, observa-se que a aplicação do art. 166 do CTN pode gerar tensões relevantes com diversos princípios constitucionais que orientam o sistema tributário brasileiro. Embora o dispositivo tenha sido concebido com o objetivo de evitar enriquecimento sem causa, sua aplicação rígida pode resultar em efeitos contrários aos pretendidos, especialmente quando impede a restituição de valores cuja cobrança foi reconhecida como indevida.

Dessa forma, parte significativa da doutrina defende uma interpretação mais restritiva do art. 166 do CTN, de modo a preservar o direito fundamental à restituição do indébito tributário e assegurar a observância dos princípios constitucionais que regem a tributação. Tal abordagem busca equilibrar a proteção contra o enriquecimento indevido com a garantia de que o Estado não se beneficie de cobranças tributárias ilegais, reforçando a necessidade de uma interpretação compatível com a Constituição Federal.

3.2 A AMBIGUIDADE INTERPRETATIVA E A INSEGURANÇA JURÍDICA NAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Um dos principais requisitos para a restituição do indébito tributário consiste na comprovação da legitimidade ativa, conforme estabelece o art. 166 do Código Tributário Nacional. Apesar da existência de diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do tema, verifica-se que a aplicação desse dispositivo ainda gera significativa insegurança jurídica, sobretudo em razão da ambiguidade interpretativa presente em sua redação, não havendo entendimento plenamente pacificado.

A partir da leitura do referido dispositivo, depreende-se que a restituição somente será concedida àquele que comprove ter suportado o encargo financeiro do tributo, isto é, ao sujeito que efetivamente arcou com o ônus econômico da exação. Tal regra assume especial relevância no âmbito dos tributos indiretos, nos quais o valor do tributo costuma estar incorporado ao preço da operação econômica, sendo destacado no documento fiscal e posteriormente repassado ao consumidor final.

Nesse sentido, esclarecem Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos (2004) que:

Quando o art. 166 do CTN se refere a tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, deve-se entender que tais tributos sejam apenas aqueles que, por sua natureza jurídica e não financeira, possam ser transferidos, tais como o ICMS, o IPI e o ISS, nos casos em que o tributo vem lançado e efetivamente destacado no documento fiscal. (...) Ressalte-se que o art. 166 aplica-se ainda aos casos de substituição em que se tem nítida distinção jurídica entre o obrigado ao recolhimento do tributo e aquele que efetivamente suporta o ônus.

A doutrina, ao interpretar o dispositivo, passou a adotar o chamado critério da repercussão jurídica, segundo o qual a classificação entre tributos diretos e indiretos deve decorrer da estrutura jurídica definida pela própria lei, e não apenas da repercussão econômica observada na prática. Dessa forma, consideram-se tributos indiretos aqueles cuja legislação permite, de forma estrutural, a transferência do encargo financeiro a terceiros.

Contudo, a redação do art. 166 do CTN também suscita debates relevantes ao estabelecer que a restituição: “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.” A principal dificuldade interpretativa reside justamente na expressão “a quem prove”, pois o dispositivo não define de forma precisa quem seria o sujeito legitimado a demonstrar a assunção do encargo tributário. A utilização do pronome “quem” gera dúvidas quanto à identificação do titular do direito à restituição, podendo referir-se tanto ao contribuinte de direito, responsável legal pelo recolhimento do tributo, quanto ao chamado contribuinte de fato, que suporta economicamente o encargo.

Dessa forma, considerando-se a estrutura da relação jurídico-tributária, observa-se que ela se estabelece exclusivamente entre o Estado e o contribuinte de direito, não sendo possível atribuir ao contribuinte de fato a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

A jurisprudência também tem discutido a questão. No julgamento do REsp 1.693.918/RS, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a relevância da análise da legitimidade ativa à luz do art. 166 do CTN em ações de repetição de indébito envolvendo tributos indiretos, como o ICMS: “Não há como se confirmar a repetição de indébito sem a prévia superação, na origem, da condição exigida pelo art. 166 do CTN.” (STJ – REsp 1693918/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 10/10/2017, DJe 16/10/2017). (Jusbrasil, 2017)

A decisão ressalta que, em se tratando de tributo indireto, a análise da legitimidade ativa exige a verificação de quem efetivamente suportou o ônus tributário, bem como se houve ou não repasse do encargo ao adquirente da mercadoria ou serviço.

Diante desse cenário, verifica-se que o art. 166 do CTN introduziu condicionantes específicas para a restituição de tributos indiretos, justamente em razão da possibilidade de

transferência do encargo financeiro. Assim, embora o legislador tenha autorizado a repetição do indébito, condicionou seu exercício à demonstração de que o contribuinte não repassou o encargo ou, caso o tenha feito, que possui autorização daquele que suportou o ônus econômico.

Desse modo, preserva-se a estrutura originária da relação jurídico-tributária, segundo a qual o terceiro estranho à relação entre contribuinte e Estado não possui legitimidade direta para pleitear a restituição do tributo, cabendo tal direito, em regra, ao contribuinte de direito que efetuou o pagamento indevido.

3.3 FRAGILIDADE NAS DECISÕES A RESPEITO DO QUE REGE O ART. 166 DO CTN

Como já mencionado ao longo deste artigo, o artigo 166 do Código Tributário Nacional determina que a restituição de tributos que, por sua natureza, permitem a transferência do encargo financeiro, os chamados tributos indiretos, somente pode ser feita àquele que comprove ter suportado efetivamente esse ônus. Caso o valor tenha sido repassado a terceiro, a restituição apenas será possível se houver autorização expressa de quem arcou com o encargo financeiro.

Entretanto, a jurisprudência passou a desenvolver interpretações e ressalvas ao que é abordado, principalmente no que diz respeito à exigência de prova acerca da não transferência do encargo tributário. A título exemplificativo, os tributos indiretos, como o IPI e o ICMS, é comum que o valor do imposto seja incorporado ao preço final do produto ou serviço.

Dessa forma, o tributo tende a ser repassado ao longo da cadeia econômica até chegar ao consumidor final. Diante dessa característica, consolidou-se o entendimento de que o contribuinte de direito, ao pleitear a restituição de valores pagos indevidamente, precisa cumprir um ônus probatório rigoroso.

Logo, não basta apenas afirmar que suportou o custo do tributo. É necessário demonstrar, por meio de documentos contábeis e fiscais consistentes, que o valor recolhido indevidamente não foi repassado ao preço da operação, evitando situações de enriquecimento sem causa, pois, se o encargo tiver sido transferido ao consumidor, não teria ocorrido uma efetiva redução patrimonial do contribuinte de direito. Nesse cenário, a restituição acabaria gerando uma vantagem econômica indevida.

A jurisprudência é firme ao confirmar essa exigência, como se observa em emblemático acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal:

INDIRETO. ARTIGO 7º DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003. RESTITUIÇÃO CONDICIONADA À NÃO REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO A TERCEIROS. ARTIGO 166 DO CTN. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (...) 2. O artigo 166 do CTN exige que nos casos em que o recolhimento do tributo for indireto, o contribuinte deve fazer prova de que não repercutiu o encargo financeiro ao tomador de serviço para que o valor pago lhe seja restituído. (...) 4. A simples juntada de notas fiscais não é apta a demonstrar que o contribuinte de direito não repassou o encargo econômico-financeiro ao contribuinte de fato. (...) 5. Ausente a demonstração da não repercussão do encargo financeiro, nem da autorização do contribuinte de fato para reavê-lo, é imperiosa a reforma da decisão agravada para afastar a obrigação de restituir os valores pagos a título de ISS. (Jusbrasil, 2021)

A fragilidade jurídica do art. 166 do CTN torna-se mais evidente justamente no campo das exceções, onde a atuação interpretativa dos tribunais assume papel central. Nesses casos, a jurisprudência tem reconhecido que a própria estrutura de determinados regimes de tributação impede ou limita a transferência do encargo financeiro do tributo. Dessa forma, a exigência prevista no art. 166 pode acabar se tornando um obstáculo desproporcional ao exercício do direito de restituição, razão pela qual sua aplicação tem sido relativizada em algumas situações.

A principal exceção à regra do art. 166 foi consolidada em julgamentos com efeitos vinculantes, tanto em sede de repercussão geral quanto de recursos repetitivos. Isso ocorre, especialmente, no regime de substituição tributária “para frente”. Nesse modelo, o contribuinte substituído, geralmente o varejista, adquire a mercadoria com o ICMS já retido e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto, normalmente a indústria ou o atacadista, com base em uma base de cálculo presumida.

Diante dessa sistemática, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 201 (RE 593.849/MG) (Jusbrasil, 2017), firmou o entendimento de que é devida a restituição da diferença quando o preço efetivo da venda ao consumidor final é inferior ao valor presumido utilizado para o recolhimento antecipado do imposto. Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Tema 1.191 (Jusbrasil, 2024), complementou esse entendimento ao afirmar que, nesses casos, não se aplica a exigência prevista no art. 166 do CTN, afastando a necessidade de comprovação da não transferência do encargo financeiro.

A aplicação dessa orientação pelos tribunais estaduais tem se mostrado relativamente pacífica, como demonstra, por exemplo, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

TJ-MG - Apelação Cível 5260490-04.2023.8.13.0024 - Publicado em 16/10/2025
EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA (...) - AÇÃO ORDINÁRIA - RESTITUIÇÃO DE VALORES DE ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA - FATO GERADOR INFERIOR AO PRESUMIDO - DIREITO AO RESSARCIMENTO (TEMA 201/STF) - AUTORIZAÇÃO DO CONSUMIDOR FINAL - ARTIGO 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE AO CASO (TEMA 1.191/STJ) (...). 3. No julgamento do Tema Repetitivo n. 1.191, o

colendo STJ concluiu que, "na sistemática da substituição tributária para frente, em que 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". 4. A parte autora faz jus à restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente (...), sendo inaplicáveis as exigências do artigo 166 do CTN, em conformidade com o entendimento dos Tribunais Superiores. (Jusbrasil, 2025)

Além da substituição tributária, a jurisprudência também consolidou outras exceções relevantes à aplicação do art. 166 do CTN. Um exemplo significativo ocorre no caso das sociedades uniprofissionais submetidas ao regime de ISS fixo.

Nessas hipóteses, comuns em sociedades formadas por advogados, médicos e outros profissionais regulamentados, o ISS não é calculado com base no preço do serviço prestado. Em vez disso, o imposto é apurado por meio de um valor fixo, geralmente vinculado ao número de profissionais habilitados que compõem a sociedade.

Diante dessa forma de tributação, a jurisprudência passou a entender que não há, propriamente, a transferência do encargo financeiro do tributo ao tomador do serviço, o que afasta a lógica de repercussão econômica que fundamenta o art. 166 do CTN. Por essa razão, consolidou-se o entendimento de que, nesses casos, o tributo assume natureza direta, tornando desnecessária a comprovação de que o encargo não foi repassado a terceiros.

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça, tem reconhecido a inaplicabilidade do art. 166 do CTN nas hipóteses envolvendo sociedades uniprofissionais submetidas ao regime de ISS fixo. Veja -se:

TJ-SP - Apelação Cível 1014018-10.2024.8.26.0053 - Publicado em 10/04/2025
DECLARATÓRIA c.c. REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ISS – Município de São Paulo – Sociedade de advogados - (...) Alegação de não haver sido comprovada a ausência de transferência do encargo financeiro aos tomadores dos serviços de advocacia ou a autorização expressa desses para tal fim - Descabimento - O artigo 166 do CTN, que exige a comprovação de não repercussão do encargo econômico para pleitos de repetição de indébito, não se aplica às sociedades uniprofissionais sujeitas ao regime especial de recolhimento por alíquota fixa, conforme pacífico entendimento jurisprudencial do E. STJ (REsp 1.623.838/RS; AgInt no AREsp 1.517.405/SP) (...). (Jusbrasil, 2025)

Além dessas hipóteses, a jurisprudência também reconhece que o aproveitamento de créditos de IPI, decorrente do princípio constitucional da não cumulatividade, não se confunde com o instituto da repetição de indébito tributário. Seguindo essa linha interpretativa, o Tribunal Regional Federal da 6ª Região estabeleceu importante tese de julgamento sobre o tema, reforçando a distinção entre o aproveitamento de créditos de IPI e a repetição de indébito tributário.

TRF-6 - Apelação Cível 0003699-91.2016.4.01.3809 - Publicado em 05/02/2026
(...) A exigência de comprovação do não repasse do encargo financeiro, prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional, é inaplicável à hipótese de aproveitamento de créditos escriturais de IPI. Tal requisito destina-se exclusivamente às ações de repetição de indébito de tributos indiretos, visando evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito. (...) Tese de julgamento: "1. O ressarcimento de créditos escriturais de IPI, previsto no art. 11 da Lei 9.779/99, constitui direito autônomo do contribuinte, decorrente do princípio da não cumulatividade, cujo procedimento administrativo não se submete ao regime de precatórios e independe da prova de não repercussão do encargo financeiro exigida pelo art. 166 do Código Tributário. (Jusbrasil, 2026)

Vale ressaltar, ainda, a situação dos contribuintes cujos produtos são comercializados com preços tabelados ou controlados pelo poder público. Nesses casos, a jurisprudência tem entendido que a possibilidade de repasse do encargo tributário ao consumidor final é limitada, razão pela qual se presume que o próprio contribuinte suportou o ônus do tributo.

Dessa forma, ocorre uma flexibilização ou inversão do ônus probatório, dispensando-se a demonstração rigorosa exigida pelo art. 166 do CTN em outras hipóteses. Esse entendimento encontra respaldo em decisões judiciais, como em julgado do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que delineia de forma clara essa orientação jurisprudencial:

TJ-DF - Apelação Cível 0700561-59.2020.8.07.0018 - Publicado em 05/04/2022
(...) 6. A regra [do art. 166], contudo, não pode ser aplicada indistintamente em qualquer situação, pois deve ser afastada nos casos em que se verifica claramente que não houve o repasse econômico da exação. 7. De acordo com a jurisprudência do STJ, em operações que envolvem a venda de produtos sujeitos a controle de preços (tabelamento), há presunção (relativa) de que não houve repasse do encargo tributário relativo ao ICMS ao consumidor final, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária. (Jusbrasil, 2022)

Portanto, a discussão em torno do art. 166 do CTN evidencia uma clara tensão entre a norma legal e os princípios constitucionais que orientam o sistema tributário. Embora a jurisprudência tenha procurado desempenhar um papel moderador na aplicação desse dispositivo, sobretudo ao limitar sua incidência aos casos em que a repercussão do tributo seja juridicamente prevista e economicamente verificável, ainda persistem relevantes dificuldades interpretativas.

CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho permitiu compreender que a restituição do indébito tributário constitui importante instrumento de proteção do contribuinte frente à cobrança indevida de tributos pelo Estado. Tal instituto encontra fundamento não

apenas nas disposições do Código Tributário Nacional, especialmente nos arts. 165 e seguintes, mas também em princípios estruturantes do ordenamento jurídico, como a vedação ao enriquecimento sem causa e a proteção ao direito de propriedade.

Entretanto, quando se trata de tributos indiretos, a restituição assume contornos mais complexos em razão da possibilidade de transferência do encargo econômico ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços. Foi justamente para lidar com essa realidade que o legislador instituiu a regra prevista no art. 166 do CTN, condicionando a restituição à comprovação de que o contribuinte de direito suportou o ônus do tributo ou à autorização daquele que efetivamente o arcou.

Embora o objetivo do dispositivo seja evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito, a análise doutrinária e jurisprudencial demonstra que sua aplicação prática tem gerado relevantes dificuldades interpretativas. A exigência de comprovação da não transferência do encargo financeiro frequentemente impõe um ônus probatório excessivo, sobretudo em cadeias econômicas complexas ou em relações de consumo massificadas, nas quais a identificação do efetivo suporte econômico do tributo se torna extremamente difícil.

Além disso, a redação do art. 166 revela certa ambiguidade ao utilizar expressões genéricas que não definem com precisão quem seria o sujeito legitimado a demonstrar a assunção do encargo tributário. Tal imprecisão contribui para a formação de interpretações divergentes, comprometendo a segurança jurídica e gerando instabilidade nas ações de repetição de indébito.

A própria jurisprudência dos tribunais superiores evidencia essa fragilidade normativa, ao reconhecer diversas situações em que a aplicação do art. 166 do CTN deve ser relativizada ou afastada. Exemplos disso podem ser observados nos casos de substituição tributária para frente, nas hipóteses de sociedades uniprofissionais sujeitas ao regime de ISS fixo e no aproveitamento de créditos de IPI decorrentes do princípio da não cumulatividade. Nessas situações, os tribunais têm reconhecido que a exigência de prova da não repercussão do encargo tributário pode se tornar desproporcional ou incompatível com a própria estrutura da tributação envolvida.

Esse cenário revela uma tensão constante entre a finalidade do dispositivo e os princípios constitucionais que orientam o sistema tributário brasileiro. Ao mesmo tempo em que busca evitar o enriquecimento sem causa do contribuinte, a aplicação rígida do art. 166 pode, paradoxalmente, favorecer o enriquecimento indevido do próprio Estado, permitindo a manutenção de valores cuja cobrança foi reconhecida como ilegal.

Diante disso, conclui-se que a interpretação do art. 166 do CTN deve ser realizada de forma compatível com os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade

contributiva e da segurança jurídica, bem como com a garantia fundamental de restituição do indébito tributário. Mais do que uma aplicação meramente formal da norma, faz-se necessária uma análise contextualizada de cada situação concreta, levando em consideração a estrutura jurídica do tributo e a efetiva dinâmica econômica da operação.

Portanto, o debate em torno do art. 166 do CTN permanece atual e relevante, evidenciando a necessidade de uma interpretação mais equilibrada e constitucionalmente orientada, capaz de preservar tanto a prevenção ao enriquecimento sem causa quanto o direito do contribuinte de reaver valores indevidamente pagos ao Fisco.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 111.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1a ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p.537.

BRASIL. Código Tributário Nacional (CTN). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, (1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. Lei nº 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*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 de março de 2026

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 2.035.550/MG. Recurso Representativo da Controvérsia. Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Revenda de mercadoria por preço menor do que o da base de cálculo presumida. Art. 166 do CTN. Inaplicabilidade. Relator: Min. Herman Benjamin, 14 de agosto de 2024. Publicado no DJe em 23 de agosto de 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/3043454771>. Acesso em: 22 março 2026.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 656/2016. Assunto: Repetição de indébito. Tributos indiretos. Art. 166 do CTN. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>. Acesso em: 5 maio 2026

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1.693.918/RS. Processual Civil e Tributário. ICMS. Industrialização por encomenda. Serviço de acabamento de calçados. Matéria-prima de terceiro. Repetição de indébito. Art. 166 do CTN. Legitimidade ad causam. Matéria relevante suscitada em embargos de declaração. Omissão configurada. Nulidade do acórdão. Retorno à origem. Relator: Min. Herman Benjamin, 10 de outubro de 2017. Publicado no DJe em 16 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/511208495>. Acesso em: 22 março 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 593.849/MG. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/772433501>. Acesso em: 22 março 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 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. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 10 dez. 1969.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (6. Câmara Cível). Apelação Cível 5260490-04.2023.8.13.0024. Ação Ordinária. Restituição de valores de ICMS. Substituição Tributária Progressiva. Fato gerador inferior ao presumido. Direito ao ressarcimento (Tema 201/STF). Autorização do consumidor final. Artigo 166 do CTN. Inaplicabilidade ao caso (Tema 1.191/STJ). Condenação de natureza tributária. Correção monetária e juros de mora. Taxa Selic. Relator: Des. Edilson Olímpio Fernandes, 14 de outubro de 2025. Publicado em 16 de outubro de 2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-mg/5098763652>. Acesso em: 22 março 2026.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo (15. Câmara de Direito Público). Apelação Cível 1014018-10.2024.8.26.0053. Declaratória c.c. Repetição de Indébito. ISS. Município de São

Paulo. Sociedade de advogados. Alegação de não comprovação da ausência de transferência do encargo financeiro. Descabimento. Inaplicabilidade do artigo 166 do CTN às sociedades uniprofissionais sujeitas ao regime especial de recolhimento por alíquota fixa. Relator: Des. Silva Russo, 10 de abril de 2025. Publicado em 10 de abril de 2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/3407052936>. Acesso em: 23 março 2026.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (5. Turma Cível). Apelação Cível 0700561-59.2020.8.07.0018. Processo Civil e Tributário. ICMS. Isenção. Repetição de indébito. Art. 166 do CTN. Inaplicabilidade. Venda de produtos sujeitos a controle de preços (tabelamento). Presunção de não repasse do encargo tributário. Relator: Des. Josaphá Francisco dos Santos, 23 de março de 2022. Publicado em 05 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/1687455317>. Acesso em: 23 março 2026.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (1. Turma Cível). Apelação Cível 0713614-15.2017.8.07.0018. Direito Tributário. Ação de repetição de indébito. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Configuração no caso concreto como tributo indireto. Prova da não repercussão econômico-financeira do tributo. Exigibilidade. Relator: Des. Hector Valverde, 15 de maio de 2019. Publicado no PJe em 27 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/899368415>. Acesso em: 25 março 2026.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (2. Turma). Apelação Cível 5032279-35.2018.4.03.6100. Processo Civil. Restituição de valores pagos indevidamente. Existência de interesse de agir. Enriquecimento sem causa. Sentença proferida em desconformidade com a pretensão deduzida nos autos. Nulidade. Correção monetária e juros moratórios devidos. Relator: Des. Fed. José Carlos Francisco, 17 de junho de 2021. Publicado no DJEN em 21 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1318567049>. Acesso em: 22 março 2026.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 6ª Região. Apelação Cível 0003699-91.2016.4.01.3809. Direito Tributário e Processual Civil. Mandado de Segurança. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Créditos escriturais. Ressarcimento. Lei 9.779/99. Princípio da não cumulatividade. Inaplicabilidade do artigo 166 do CTN. Relator: Des. Fed. Gláucio Maciel, 03 de fevereiro de 2026. Publicado em 05 de fevereiro de 2026. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-6/5523586602>. Acesso em: 23 março 2026.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (2. Turma Cível). Agravo de Instrumento 0739619-26.2020.8.07.0000. Tributário. Agravo de Instrumento. Liquidação de Sentença. Ação Declaratória. Imposto Sobre Serviços. Tributo Indireto. Restituição condicionada à não repercussão do encargo financeiro a terceiros. Artigo 166 do CTN. Agravante: Distrito Federal. Relator: Des. João Egmont, 24 de fevereiro de 2021. Publicado no DJE em 01 de março de 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/1172857973>. Acesso em: 22 março 2026.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (E-book).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

DUARTE, Francisco. **Direito tributário: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-tributario-teoria-e-pratica/1207548622>. Acesso em: 24 fevereiro 2026.

FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1a ed. São Paulo: Renovar, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de Derecho Financiero Español**. 26. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri/SP: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.

FILHO, Claudio; CAMPOS, Rogério. **Constituição e Código Tributário comentados**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/constituicao-e-codigo-tributario-comentados/1212769030>. Acesso em: 1 abril 2026.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 34. ed. São Paulo: Dialética, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. **A Repetição do Indébito Tributário e o Art. 166 do CTN**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 51-64, abr. 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. P. 70-71.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30a ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 204.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Repetição do indébito, compensação e ação declaratória**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

