Nos termos do supracitado art. 165 do Código Tributário Nacional, **apenas o sujeito passivo tem legitimidade para ajuizar a ação de restituição**. Mas quem seria esse sujeito passivo? Vejamos o art. 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.

Assim, **o sujeito passivo é quem tem o dever de pagar o tributo, existindo dois tipos:**

a) contribuinte;

b) responsável.

O contribuinte possui relação direta e pessoal com o fato que gerou o tributo, enquanto o responsável é quem não pratica o fato gerador mas possui relação direta com este (Ex.: pai pagando tributo de seus filhos menores).

O responsável, para ter legitimidade ativa, precisará (além de ser responsável tributário) ter, de fato, arcado com o ônus do pagamento desse tributo. Assim, se ele for apenas responsável mas não tiver pagado o tributo, não será legitimado.

O maior problema na identificação do sujeito ativo legitimado, principalmente para saber quem é o contribuinte ou responsável, é em relação aos tributos diretos e indiretos. Os **tributos direitos são aqueles em que, entre a ocorrência do fato gerador e a obrigação tributária, não existe intercalação de sujeitos** (Ex.: quem paga IPTU é quem pratica o fato gerador, ou seja, o proprietário do imóvel urbano).

Por outro lado, nos **tributos indiretos, existe uma intercalação de sujeitos entre a ocorrência do fato gerador e o dever de pagar o tributo. Assim, existe alguém que pratica o fato gerador mas que consegue passar esse valor econômico para o próximo sujeito da cadeia**. É o que ocorre com o IPI e ICMS, por exemplo, vez que o valor adicionado a título de tributo é incorporado ao produto, e o consumidor final é quem sofre o encargo.

Dessa forma, quando diante de um tributo direto, não há dúvida sobre quem poderá ajuizar essa ação. No entanto, diante de um tributo indireto, pode haver certa incerteza acerca do sujeito,

sendo necessário sempre verificar, na cadeia, quem arcou com o tributo, como veremos adiante.

> Sobre a prova da OAB, atenção: a banca FGV considera o tributo indireto não por sua natureza, simplesmente, mas pelo fato de ele ter, ou não, sido repassado para o próximo sujeito na cadeia. Dessa forma, os tributos de ICMS e IPI devem ser considerados indiretos, somente se compreendendo o contrário se a questão especificamente disser que os valores não foram repassados.

Nesse contexto, essencial fazer outra observação relevante, dessa vez quanto ao ISS. Esse tributo é difícil de saber se é direto ou indireto. Na prova, quando cair o **ISS**, o aluno precisa olhar para o caso acerca do repasse também e, da mesma forma, **considerá-lo indireto se a questão não der especificações, vez que é esse o posicionamento dos Tribunais Superiores**.

Outra questão que pode trazer problemas para identificar o sujeito passivo é a divisão de tributos em cumulativos e não cumulativos. **O tributo não cumulativo é aquele que pode ser compensado, que foi pago na cadeia anterior e poderá ser compensado na posterior** – Ex.: se eu já paguei R$10 na cadeia anterior e tenho que pagar R$30 na posterior, eu compenso um valor com o outro e, no final, devo apenas R$20 – Tanto o IPI quanto o ICMS são tributos indiretos que seguem a não cumulatividade.

A título de exemplo, vamos analisar a cadeia do IPI para que fique mais fácil de visualizar: quem realmente suporta o encargo do IPI é o consumidor final, visto que os sujeitos intermediários da cadeia que praticam o fato gerador repassam esse valor até o consumidor arcar com ele no fim. Quem **praticou o fato gerador é o contribuinte de direito** (intermediário da cadeia) e o **consumidor final é o contribuinte de fato** (quem suporta o encargo financeira de verdade).

Dessa forma, se, no caso do IPI, ele tiver sido pago indevidamente, caberá restituição? Sim. Nos termos do art. 165 do CTN. Mas o questionamento mais importante é**: poderia o consumidor final pedir restituição desse IPI pago indevidamente? A resposta é não!** – O CTN diz que **ele não é o sujeito passivo, apesar de ter suportado o encargo financeiro**. O fato gerador do IPI não é praticado pelo consumidor final, mas apenas pelos contribuintes de direito.

Além disso, **o consumidor final também não é sujeito passivo, como seria o responsável tributário,** porque ele pagou o tributo por uma prática de mercado em que houve repasse, e não porque deveria pagá-lo por lei. Por essa razão, **via de regra, o consumidor final não poderá pedir a restituição.**