

## A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

ANDREOLA, Wanessa Rosseto<sup>1</sup>

BARBOZA, Kayana Renata<sup>2</sup>

WEBER, Marcelo Ricardo<sup>3</sup>

### Resumo

O trabalho analisa, de forma crítica, a responsabilidade do contribuinte substituto no regime de substituição tributária, especialmente no ICMS. Trata-se de técnica em que a lei atribui a um terceiro o dever de recolher o tributo, mesmo sem realizar o fato gerador, assumindo a posição de sujeito passivo e antecipando o pagamento. A pesquisa desenvolve-se a partir de metodologia bibliográfica e normativa, com base nas disposições do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal.

Examina-se os limites dessa responsabilização diante da tensão entre a eficiência arrecadatória e o respeito aos princípios da legalidade, capacidade contributiva e segurança jurídica. Conclui-se que, embora a substituição tributária seja importante no combate à evasão fiscal, sua aplicação pode gerar distorções ao impor encargos excessivos ao contribuinte substituto.

Conclui-se que a legitimidade do regime depende de interpretação restritiva e de mecanismos que assegurem equilíbrio entre arrecadação eficiente e proteção dos direitos do contribuinte.

<sup>1</sup> Acadêmica. E-mail: [andreola.wanessa@gmail.com](mailto:andreola.wanessa@gmail.com).

<sup>2</sup> Acadêmica. E-mail: [kayanabarboza@gmail.com](mailto:kayanabarboza@gmail.com).

<sup>3</sup> Docente. E-mail: [marcelo.weber@unoesc.edu.br](mailto:marcelo.weber@unoesc.edu.br).

**Palavras-chave:** substituição tributária; contribuinte substituto; legalidade; segurança jurídica; ICMS.

## 1. INTRODUÇÃO

A substituição tributária é uma importante técnica de arrecadação no sistema tributário brasileiro, especialmente no ICMS, utilizada para simplificar a fiscalização e combater a evasão fiscal. Nesse regime, a lei atribui a um contribuinte específico, denominado substituto, a responsabilidade de recolher não apenas o tributo de suas próprias operações, mas também o devido por outros ao longo da cadeia econômica.

A concentração da responsabilidade em certos agentes permite ao Estado maior controle da arrecadação, reduzindo o número de contribuintes a fiscalizar e aumentando a previsibilidade da receita. Contudo, essa característica levanta dúvidas sobre a compatibilidade do regime com os princípios do direito tributário, pois o contribuinte substituto responde por obrigações decorrentes de fatos geradores que não realiza diretamente.

Nesse contexto, surge a necessidade de analisar os limites jurídicos dessa responsabilidade e seus impactos práticos. A questão central é compreender até que ponto é legítimo impor ao substituto o recolhimento antecipado do tributo sem violar os princípios da capacidade contributiva e da ocorrência do fato gerador.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1. A ESTRUTURA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

A responsabilidade tributária encontra respaldo normativo no Código Tributário Nacional, que admite expressamente a possibilidade de atribuição

do dever de recolhimento a terceiros vinculados ao fato gerador, conforme disposto no art. 121, parágrafo único, inciso II e art. 128, ambos do CTN.

Essa previsão busca aumentar a eficiência da arrecadação, permitindo ao legislador escolher sujeitos que, pela posição na cadeia econômica, tenham maior capacidade de cumprir a obrigação tributária.

Em nível constitucional, a substituição tributária encontra fundamento no art. 150, §7º, da CRFB/88, que autoriza a atribuição de responsabilidade tributária inclusive em relação a fatos geradores futuros, sendo assegurada a restituição de valores pagos caso não se concretize o fato presumido.

No regime de substituição tributária progressiva ("para frente"), a responsabilidade do contribuinte substituto torna-se mais complexa, pois ele recolhe antecipadamente tributos referentes a operações futuras e presumidas. Para isso, utiliza-se uma base de cálculo estimada, normalmente fixada por margens de valor agregado (MVA), com o objetivo de prever o valor final da operação.

Entretanto, essa sistemática rompe parcialmente com o modelo tradicional de tributação, que exige a ocorrência concreta do fato gerador. Ao permitir a cobrança com base em presunções, introduz um certo grau de abstração, o que demanda cautela para não violar os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Assim, a doutrina majoritária sustenta que tais mecanismos devem ser interpretados restritivamente, de modo a evitar a ampliação indevida das hipóteses de responsabilização.

## **2.2. LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO**

A responsabilidade do contribuinte substituto tem como principal limite o princípio da legalidade tributária, segundo o qual apenas a lei pode

instituir ou majorar tributos e definir os sujeitos passivos. Assim, a ampliação dessa responsabilidade por atos infralegais ou interpretações extensivas deve ser afastada, sob pena de violação da ordem constitucional.

Além disso, a responsabilidade por fatos geradores presumidos exige mecanismos que corrijam eventuais distorções. Isso ocorre quando o fato não se concretiza ou acontece por valor menor que o estimado, podendo o contribuinte substituto recolher tributo a maior. Nesses casos, a falta de meios eficazes de restituição ou compensação pode gerar enriquecimento indevido do Estado.

Outro aspecto relevante diz respeito à transferência do risco econômico da operação para o contribuinte substituto. Ao antecipar o recolhimento do tributo, o substituto assume não apenas a obrigação tributária, mas também os riscos associados à variação do mercado e à efetiva realização das operações subsequentes.

Tal cenário pode gerar desequilíbrios, especialmente para empresas de menor porte, que passam a suportar encargos financeiros significativos, afetando sua competitividade e capacidade operacional.

### **2.3. ANÁLISE CRÍTICA DOS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A análise do regime de substituição tributária revela uma tensão entre a busca por eficiência arrecadatória e simplificação administrativa e a necessidade de proteger os direitos do contribuinte e respeitar os princípios constitucionais. Essa dualidade evidencia os desafios de se construir um sistema tributário equilibrado.

Do ponto de vista do Fisco, a substituição tributária representa uma ferramenta extremamente eficaz, na medida em que reduz a complexidade da fiscalização e aumenta a previsibilidade da arrecadação. Ao concentrar

o recolhimento em um número reduzido de contribuintes, o Estado consegue otimizar seus recursos e minimizar a evasão fiscal.

Por outro lado, sob a perspectiva do contribuinte substituto, o regime pode representar uma significativa carga operacional e financeira. A necessidade de antecipar o pagamento do tributo, aliada à complexidade das normas aplicáveis, pode gerar insegurança jurídica e dificuldades práticas, especialmente em setores com grande volatilidade de preços. Ademais, a utilização de bases de cálculo presumidas nem sempre reflete a realidade econômica, o que pode resultar em tributação excessiva.

Dessa forma, a legitimidade do regime depende da existência de mecanismos que garantam equilíbrio entre esses interesses, assegurando que a busca por eficiência não se sobreponha aos direitos do contribuinte.

### 3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que a responsabilidade do contribuinte substituto no regime de substituição tributária é juridicamente válida e desempenha papel relevante na eficiência do sistema arrecadatório. No entanto, sua aplicação deve ser pautada por critérios rigorosos, que assegurem a observância dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

A interpretação restritiva das normas que disciplinam a substituição tributária mostra-se essencial para evitar a ampliação indevida da responsabilidade do contribuinte substituto. Além disso, a existência de mecanismos eficazes de restituição e compensação é fundamental para corrigir distorções decorrentes da utilização de bases de cálculo presumidas.

Por fim, destaca-se a necessidade de constante aprimoramento do regime, a fim de compatibilizar a eficiência arrecadatória com a proteção

dos direitos dos contribuintes, promovendo um sistema tributário mais justo, equilibrado e coerente com os princípios constitucionais.

#### 4. REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

CONJUR. **Responsabilização do contribuinte substituto no Tema 201 do STF: limites na norma paulista**. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2024-nov-29/responsabilizacao-do-contribuinte-sustituto-no-tema-201-do-stf-limites-na-norma-paulista/>. Acesso em: 21 abr. 2026.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. **Substituição tributária**. Disponível em: <https://www.sef.sc.gov.br/saiba-mais/substituicao-tributaria>. Acesso em: 21 abr. 2026.

GALHARDO, Alexandre. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária do ICMS**. Portal Tributário. Disponível em: [http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao\\_tributaria.htm](http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm). Acesso em: 21 abr. 2026.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625932/>. Acesso em: 21 abr. 2026.