

Melina Rocha: Quem é o contribuinte no IBS/IVA?

A definição de "contribuinte" é uma das questões mais importantes no âmbito da reforma tributária que possivelmente implementará um IBS/IVA no Brasil. O modelo do IBS/IVA é baseado em pressupostos econômicos importantes, princípios estes que devem reger a sua respectiva regulamentação por meio de lei complementar e ordinária. Para que a implementação do novo imposto tenha sucesso é preciso, e minuciosa tais conceitos econômicos.



Em todo o mundo, contribuinte (*taxpayer*) é um termo que

geralmente identifica quem efetivamente paga um determinado tributo, quem sofre o ônus econômico-financeiro pelo pagamento do tributo. Com base na teoria econômica, o IVA é um imposto sobre o consumo, que onera o consumo final. Portanto, a única pessoa considerada como contribuinte em um sistema de IBS/IVA na perspectiva econômica é o consumidor final, sobre quem a tributação recai ao final da cadeia.

Diferentemente dos tributos diretos (como, por exemplo, o imposto sobre a renda), nos quais a mesma pessoa que pratica o fato gerador também suporta o ônus econômico e geralmente é quem recolhe o imposto para a autoridade tributária; nos tributos indiretos, a pessoa que paga/suporta o tributo não é a mesma que pratica o fato gerador e que recolhe o tributo para o Fisco. Ou seja, muita confusão é criada pela incompreensão de que, apesar de o IVA ser um tributo sobre o consumo, o seu fato gerador é a *operação de fornecimento de bens e serviços* (e não o consumo em si). Por consequência, quem pratica o fato gerador (realiza a operação) *não é quem suporta o ônus econômico* (consumidor final). Por conta dessa sistemática, o recolhimento do imposto deve ocorrer ao longo da cadeia, quando se realizar cada operação, pelas pessoas que praticam estas operações. Essas pessoas, de acordo com o modelo econômico, não são "contribuintes", mas somente quem tem a obrigação de cobrar o imposto do adquirente e recolher/repassar ao fisco, ou seja, uma atividade de mera "intermediação" entre o adquirente e o Fisco. Assim, regra geral, o imposto repassado à administração tributária não é desembolsado por quem recolhe, mas é pago/suportado sempre pelo adquirente do bem ou serviço em cada etapa. Em seguida, o ônus do imposto vai sendo repassado até o final da cadeia, respectivamente por cada adquirente, quando estes, por sua vez, também fornecerem bens e serviços. Esta sistemática de cobrança segue até atingir o consumidor final, que é quem suportará/pagará todo o ônus econômico do imposto que já foi sendo recolhido/repassado ao fisco ao longo das etapas anteriores (não entraremos aqui na discussão sobre elasticidade preço-demanda que poderia fazer com que parte ou todo ônus econômico do tributo seja efetivamente suportado pelo fornecedor, pois esta consequência não modifica

a sistemática de cobrança do IBS/IVA).

Com base nestes pressupostos econômicos, os modelos internacionais de IVA *não utilizam o termo contribuinte* (no sentido de *taxpayer*) para denominar a pessoa obrigada a cobrar o tributo do adquirente e a recolher o tributo ao Fisco. As legislações de IVA pelo mundo trazem denominações tais como "sujeito passivo" (União Europeia) ou "pessoa inscrita" (Nova Zelândia e Canadá). Isso porque esses modelos legais seguem os pressupostos econômicos do imposto e reconhecem que, em um sistema de IVA, estas pessoas não são as que suportam o ônus econômico do tributo, mas apenas exercem a função de cobrar o IVA em nome das autoridades fiscais.

Na União Europeia, a Diretiva IVA define estas pessoas como "sujeitos passivos" (*taxable persons*). O artigo 2º da Diretiva determina que estão sujeitas ao IVA as operações de entregas de bens e prestações de serviços efetuadas *por um sujeito passivo*. O artigo 9º da Diretiva IVA define "sujeito passivo" como "*qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade econômica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade*".

A legislação da Nova Zelândia, considerada como uma das melhores do mundo, determina que o imposto (GST) recai sobre o fornecimento (*supply*) de bens e serviços *por pessoa inscrita* (*registered person*). Regra geral, a pessoa é obrigada a se registrar quando realiza atividades tributáveis.

O Canadá, cuja legislação se baseou no sistema da Nova Zelândia, igualmente define tal "intermediário" como pessoa inscrita (*registrants*) e determina a obrigatoriedade do registro sempre que a pessoa realizar operações tributáveis no Canadá no curso de atividades comerciais [1]. Porém, diferentemente da Nova Zelândia, a lei canadense optou por determinar expressamente, no capítulo *Imposition of Tax* da lei [2], que o GST deve ser pago por todo "adquirente" de um fornecimento realizado no Canadá. Essa legislação é interessante do ponto de vista dos pressupostos econômico, já que define claramente que o adquirente do produto é a pessoa que paga o GST. A lei canadense então define no capítulo chamado *Collection and Remittance* que toda a pessoa que realizar uma operação tributável deve, como agente do governo do Canada, *coletar* o GST a ser pago pelo adquirente relativo à operação [3]. Por fim, a legislação define, na parte *Remittance of Tax*, como o GST coletado do adquirente será recolhido para a administração tributária, levando-se em consideração a dedução dos créditos do GST.

O modelo canadense é muito interessante porque faz uma descrição detalhada e fiel das etapas de incidência e recolhimento do GST, em conformidade com o modelo econômico do imposto. Em resumo, a lei canadense:

- Define primeiramente que o GST incide sobre toda e qualquer operação e que deverá ser pago pelo adquirente;
- Em segundo lugar, obriga a pessoa inscrita que realiza o fato gerador a coletar o GST do adquirente; e
- Por fim, determina que a pessoa inscrita recolha o valor coletado do adquirente à administração tributária e define as regras para a dedução dos créditos para determinar o valor líquido do imposto.

As consequências legais de se enquadrar na definição de sujeito passivo ou pessoa inscrita são ao menos de três ordens. Primeiro, essa pessoa (que geralmente é o fornecedor de bens ou prestador de serviços)

passa a ter a obrigação de cobrar e coletar o IVA do seu respectivo adquirente, seja consumidor final ou não (ex. intermediário). Em seguida, esta pessoa deve repassar/recolher o valor coletado do adquirente à administração tributária. Uma outra consequência de se enquadrar no conceito de sujeito passivo/pessoa inscrita é que somente estas pessoas podem, em princípio, deduzir o imposto que foi pago na aquisição dos insumos utilizados na sua atividade econômica, aplicando, portanto, o princípio da não cumulatividade.

No Brasil, diferentemente do resto do mundo, o CTN e as legislações dos tributos indiretos chamam de "contribuinte" a pessoa jurídica ou física que pratica o fato gerador e que, por isso, tem a obrigação de cobrar o tributo do adquirente e recolher/pagar o respectivo valor à administração tributária. A doutrina tributária tradicional ainda referendou esta ideia ao criar a estapafúrdia diferenciação entre "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato", com base no artigo 166 do CTN [\[4\]](#). Com sua pretensão de criar uma "teoria pura do direito tributário" que não deveria dialogar ou se utilizar de conceitos econômicos, esta corrente excluiu *deliberadamente* todas as discussões sobre o "contribuinte de fato" — quem efetivamente paga os tributos sobre o consumo. A justificativa para esta exclusão é de que este conceito diz respeito a outros campos de conhecimento — economia, "ciência das finanças" — e que, por isso, não pode ser considerado pela doutrina "pura" tributária.

Essa doutrina, que inegavelmente teve um papel importante de desenvolver e consolidar certos conceitos tributários juridicamente, deve ser superada no âmbito de uma reforma tributária, principalmente no que se refere à implementação do IBS/IVA. Esta denominação equivocada trouxe muito mais do que um simples problema semântico, mas foi responsável por uma incompreensão geral sobre o funcionamento de tributos indiretos no país. O termo "contribuinte" na legislação do IBS/IVA deve corresponder aos pressupostos econômicos do imposto. Portanto, tal terminologia deve ser modificada e ser considerada de maneira diferente da que atualmente definida pela legislação e doutrina tributária no Brasil.

[\[1\]](#) Excise Tax Act, ss 240. 1) Registration required — Every person who makes a taxable supply in Canada in the course of a commercial activity engaged in by the person in Canada is required to be registered for the purposes of this Part, except where

- a) the person is a small supplier;
- b) the only commercial activity of the person is the making of supplies of real property by way of sale otherwise than in the course of a business; or
- c) the person is a non-resident person who does not carry on any business in Canada.

[\[2\]](#) Excise Tax Act, ss. 165. (1) Imposition of goods and services tax — Subject to this Part, every recipient of a taxable supply made in Canada shall pay to Her Majesty in right of Canada tax in respect of the supply calculated at the rate of 5% on the value of the consideration for the supply.

[\[3\]](#) Excise Tax Act, ss. 221. (1) Collection of tax — Every person who makes a taxable supply shall, as agent of Her Majesty in right of Canada, collect the tax under [Division II](#) payable by the recipient in



respect of the supply.

[4] CTN, "Artigo 166 — 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 este expressamente autorizado a recebê-la"