

# Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense

## *Brazilian Tax Reform: a Practical Comparison with the Canadian System*

Eric Castro e Silva

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade de Cambridge. Professor em Direito Tributário da Universidade Federal de Pernambuco.

*E-mail:* eric@castroesilva.adv.br.

Bruna Maria Nunes Lima

Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Técnica em Meio Ambiente pela Escola Técnica Estadual Almirante Soares Dutra.

*E-mail:* brunamarianuneslima@gmail.com.

Vitória Bárbara da Silva Carvalho

Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Membro da Liga de Direito Digital. *E-mail:* vitoriabarbara2014s@gmail.com.

Recebido em: 19-1-2024 – Aprovado em: 14-3-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.7.2024.2486>

### *Resumo*

Em face da iminente falência do sistema tributário brasileiro sobre o consumo e serviço, a Emenda Constitucional n. 132/2023 foi promulgada pelo Congresso Nacional em 20 de dezembro de 2023 e propõe significativas mudanças ao sistema tributário nacional com a tributação sobre valor agregado. Nesse sentido, este artigo pretende examinar a Reforma Tributária brasileira no contexto do sistema canadense por sua semelhança entre os modelos federativos. Examinar-se-á, em uma perspectiva prática, os principais aspectos do IVA canadense, demonstrando as suas características e as divisões que corroboram para um estado de harmonia entre os entes federativos. Também, após a análise prévia, estabelecer-se-á os pressupostos basilares para uma excelente implementação do IVA, as principais mudanças tributárias sobre os bens de consumo e serviço no sistema brasileiro e a relação dos aspectos encontrados em contraponto da EC n. 132/2023, apontando-se, tecnicamente, as diferenças e interseções entre o Canadá e o Brasil.

*Palavras-chave:* Reforma Tributária, sistema canadense, IVA, brasileira, EC n. 132/2023.

### *Abstract*

In view of the imminent bankruptcy of the Brazilian tax system on consumption and services, Constitutional Amendment 132/2023 was promulgated by

the National Congress on December 20, 2023, proposing significant changes to the national tax system with value-added taxation. In this regard, this article aims to examine the Brazilian tax reform in the context of the Canadian system due to its similarity between the federal models. It will be examined, from a practical perspective, the main aspects of the Canadian VAT, demonstrating its characteristics and divisions that contribute to a state of harmony among the federative entities. Additionally, after the preliminary analysis, the fundamental assumptions for an excellent implementation of the VAT will be established, the main tax changes on consumer goods and services in the Brazilian system, and the relationship of the aspects found in contrast to Constitutional Amendment 132/2023, pointing out, technically, the differences and intersections between Canada and Brazil.

*Keywords:* Tax reform, Canadian system, VAT, Brazilian, EC 32/2023.

## 1. Introdução

Embora o Brasil tenha sido um dos primeiros países a adotar uma tributação sobre o valor agregado, ainda na década de 1960, ao instituir o IPI e o antigo ICM, o modelo implementado pelo País, com limitações ao aproveitamento de créditos e com base no princípio da origem, o isolou da bem-sucedida experiência internacional, intensificada na década seguinte e que hoje resulta na adoção por todos os países de relevância, com exceção dos Estados Unidos, de uma tributação sobre o consumo de bens e serviços pelo imposto sobre o valor agregado (IVA), baseado no princípio do destino e com ampla concessão de créditos para que a carga tributária do imposto seja integralmente suportada pelo consumidor<sup>1</sup>.

Com a Constituição de 1988, elevando os municípios à categoria de ente federado e criando uma federação tripartite única no mundo, sedimentou-se a repartição estanque da competência tributária sobre o consumo entre a União (IPI), estados (ICMS) e municípios (ISS), sistema que ao longo dos últimos 30 anos mostrou-se absolutamente falido em razão da alta complexidade que impõe, indistintamente, aos Fiscos e contribuintes, além de não ter acompanhado a (re) evolução no consumo provocada pela tecnologia, que rompeu as barreiras que antes diferenciava bens e serviços<sup>2</sup>.

Tais constatações fazem com que o Brasil, hoje, discuta intensamente uma inadiável reforma do seu sistema tributário, no que parece ser uma oportunidade política ímpar para a questão. Diariamente, verificamos na pauta nacional a discussão de vários modelos de propostas, com destaque para a PEC 45/2019, do

---

<sup>1</sup> CANADÁ. Revenu Québec. *General information concerning the QST and the GST/HST*, p. 100. Disponível em: [www.revenuquebec.ca](http://www.revenuquebec.ca).

<sup>2</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do IVA na União Europeia e a guerra fiscal do ICMS no Brasil: uma proposta de solução do problema brasileiro a partir do modelo europeu*, 2015, 76 p. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal.

Deputado Baleia Rossi, baseada nos estudos do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), que resultou na Emenda Constitucional n. 132/2023; a PEC 293/2004, do ex-Deputado Luiz Carlos Hauly, dentre outras. Todas elas têm em comum a reformulação da tributação por valor agregado no Brasil pela unificação de tributos atualmente existentes. Diferenciam-se, apenas, em relação a quais espécies serão extintas para a criação de um IVA.

Mas a unificação de tributos, particularmente aqueles que hoje são da competência dos estados e municípios, de logo levanta uma questão essencial: como é simplificar a tributação e manter inalterado o pacto federativo, preservando-se a cláusula pétrea constitucional da autonomia assegurada à União, estados e municípios?

A resposta não é simples, mas podemos buscar em outros países experiências bem-sucedidas que possam nos guiar nessa difícil e inescapável questão, com destaque ao IVA canadense pelo seu êxito na repartição entre os entes da federação. Contudo, logo ressaltamos uma obviedade: as especificidades políticas, jurídicas e sociais de cada país impedem a cópia pura e simples de um modelo de tributação implementado em outro.

## 2. Sistema tributário brasileiro

O sistema tributário brasileiro é conhecido mundialmente por sua complexidade e ineficiência. Dentre as principais críticas estão o excessivo contingente de normas tributárias; os recorrentes conflitos de competência; o extenso regime de alíquotas e a incidência de tributos em cascata (cumulatividade); a tributação na origem que favorece os entes federados mais desenvolvidos; a tensão entre os entes federados na concessão de incentivos fiscais; a chamada tributação “por dentro” que ocorre no imposto de maior arrecadação do país, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), dentre outros apontamentos críticos.

Segundo dados do Banco Mundial de 2018, o tempo gasto para cumprir obrigações tributárias no Brasil é de 1.958 horas por ano. Isso se deve à chamada “burocracia tributária”, que pode ser definida como o custo e a complexidade dos procedimentos necessários para o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes consoante as disposições do Poder Público. Isto porque o contribuinte disposto a cumprir obrigações tributárias sujeita-se a uma infinidade de normas, mais de 377 mil editadas desde a promulgação da Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>.

Já os conflitos de competência que “inflam” o Judiciário brasileiro são originados na dificuldade de delimitação de conceitos elementares que podem alterar

---

<sup>3</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal Diário Oficial da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>.

a competência tributária para incidência de um ou outro determinado tributo, como a conceituação de imóvel rural ou urbano, definição importante para a incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) de competência municipal, ou do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) de competência federal.

Além disso, a tributação “por dentro” que ocorre no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual possui como base de cálculo o próprio montante do tributo devido, portanto, embutido no preço do produto final, acarreta uma tributação excessiva e complexa aos próprios contribuintes<sup>4</sup>.

Foi nesse cenário que, durante os últimos 30 anos, inúmeras propostas de reforma tributária foram discutidas no Congresso Nacional, até que em 2019 foi apresentada a Proposta de Emenda à Constituição n. 45, a qual, após algumas modificações na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, resultou na Emenda Constitucional n. 132/2023, promulgada em dezembro de 2023. Sobre o texto promulgado da Reforma Tributária, far-se-ão alguns apontamentos de modo a delimitar suas principais implicações ao atual modelo tributário.

### ***2.1. A Reforma Tributária e a implementação do IVA Dual***

A Reforma é balizada em cinco princípios norteadores do sistema tributário, quais sejam, simplicidade; transparência; justiça tributária; cooperação e defesa do meio ambiente, previstos no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, após a EC n. 132/2023. A simplicidade configurar-se-á na redução no número de impostos e unificação de tributos que possuem atualmente a mesma base de incidência, já a transparência em confluência com o primeiro princípio pretende tornar o sistema tributário mais simples e por isso mais acessível à compreensão da população. Quanto ao princípio da justiça tributária, este visa reduzir as desigualdades regionais e sociais perpassadas no atual sistema tributário com a tributação na origem que favorece os entes federados mais desenvolvidos, em detrimento dos entes federados das regiões menos desenvolvidas do país<sup>5</sup>.

A seu turno, o princípio da cooperação visa tornar a relação entre o Fisco, o contribuinte e os Três Poderes mais harmônica e menos conflituosa, por meio da atuação cooperativa de cada um dos atores envolvidos, com vistas à conciliação de seus interesses<sup>6</sup>. E por fim, o princípio da defesa do meio ambiente é observado

<sup>4</sup> SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais e morais sobre a tributação*. São Paulo: Resistência Cultural, 2015.

<sup>5</sup> ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CIÊNCIAS SOCIAIS, 41º Encontro, Minas Gerais. *Justiça Tributária: eficiência ou equidade?* São Paulo: ANPOCS, 2017.

<sup>6</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leandro Aguirra. Por um princípio da cooperação tributária. *Migalhas*, 4 jan. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/399826/por-um-principio-da-coope-racao-tributaria>.

na conferência de extrafiscalidade a um tributo como o IPVA, para o qual serão fixadas alíquotas mais brandas para os veículos automotores que causem menos impactos ao meio ambiente e alíquotas mais gravosas aos mais impactantes; além disso, este imposto passará a incidir sobre a propriedade de veículos terrestres, aquáticos e aéreos, conforme dispõe os incisos II e III do § 6º do art. 155 da Constituição Federal, após a EC n. 132/2023<sup>7</sup>.

Para além dos princípios, a principal mudança a ser efetivada pela Reforma é a criação de Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual) de padrão internacional, a ser arrecadado pela União e pelos estados, que irá extinguir e substituir cinco tributos, quais sejam, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS), sendo os três primeiros tributos federais e os dois últimos, estadual e municipal, respectivamente.

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um tributo de incidência não cumulativa, adotado em 174 países do mundo. Assim, o IVA incide somente sobre o que foi agregado em cada etapa da produção de um bem ou serviço num sistema de débitos e créditos. Nas palavras de Ricardo Alexandre<sup>8</sup>, a não cumulatividade pode ser definida como uma técnica que objetiva limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado naquela etapa. Como resultado, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final do produto.

A tributação sobre consumo no Brasil encontra-se dividida entre os impostos IPI, ICMS e ISS, conforme destaca Ricardo Alexandre<sup>9</sup>:

No Brasil o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS estadual, criaram-se o IPI federal e o ISS municipal.

Assim, com a implementação do IVA Dual de padrão internacional, os tributos federais (PIS, Cofins e IPI) serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) a ser arrecadada pela União por meio da Receita Federal do Brasil. Já o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) a ser arrecadado pelo Comitê Gestor composto por repre-

<sup>7</sup> MAGANHINI, Thais Bernardes. *Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente*. Tese (Mestrado) – Universidade de Marília, São Paulo, 2007, p. 50.

<sup>8</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. Bahia: JusPodivm, 2021, p. 716.

<sup>9</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. Bahia: JusPodivm, 2021, p. 747.

sentantes dos estados, Distrito Federal e municípios, como melhor explicitado adiante. Desse modo, a Reforma propõe a ampla incidência do IVA sobre todas as operações com bens tangíveis, intangíveis, e serviços; a tributação no destino, cabendo a arrecadação do IBS aos estados, Distrito Federal e municípios nos quais estão localizados os consumidores da mercadoria ou do serviço tributado; a não cumulatividade plena, por meio do sistema de débitos e créditos acima exposto; e a tributação de todos esses impostos “por fora” para que os impostos não compreendam suas próprias bases de cálculo como ocorre no ICMS.

Além da CBS e do IBS, a Reforma também prevê a criação de outro tributo federal, o Imposto Seletivo (IS), previsto no art. 153, VIII, o qual deverá incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O § 6º do referido dispositivo prevê que este imposto não incidirá sobre as exportações e sobre as operações com energia elétrica e telecomunicações, mas incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, além de não integrar sua própria base de cálculo. Contudo, o IS poderá integrar a base de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS e poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos.

Contudo, apesar dos aspectos positivos acima listados, a implementação do IVA no Estado Federativo Brasileiro deve ser cuidadosamente executada de modo a não impactar as autonomias conferidas e evitar, assim, tensões federativas. Quanto a este ponto, já se posicionou Ricardo Alexandre<sup>10</sup>:

Por óbvio a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

Isso porque, apesar da adoção generalizada do IVA, são poucos os países que utilizam essa forma de tributação e que se organizam como uma federação. O que caracteriza o modelo federativo é a necessária autonomia tributária (poder de criar tributos) e administrativa (dever de prestar serviços) existentes entre o Poder Central (União) e os entes subnacionais (estados e, no caso do Brasil, também municípios)<sup>11</sup>.

Parte significativa dos estudiosos do Direito Tributário defende que o IVA deve ser apenas instituído e cobrado pelo poder central, repartindo-se a receita com os entes subnacionais por uma fórmula preestabelecida, como acontece na

<sup>10</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. Bahia: JusPodivm, 2021, p. 747.

<sup>11</sup> LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, p. 190, 2006.

Alemanha e na Áustria<sup>12</sup>. Dividir a competência para instituição, fiscalização e cobrança do IVA com entes subnacionais implica desnecessário aumento dos custos de *compliance*, impacta negativamente nas políticas macroeconômicas e, principalmente, dificulta o livre fluxo do comércio interestadual<sup>13</sup>. De fato, a experiência brasileira com o IPI e o ICMS demonstra que tais argumentos podem virar realidade, porém a experiência canadense demonstra que o IVA pode ser aplicado com êxito desde que haja uma harmonia entre os entes a fim de preservar o pacto federativo<sup>14</sup>.

Portanto, para uma melhor compreensão de como poderia ser adotado o IVA no Estado Brasileiro, propõe-se uma análise espelhada de como esse imposto é adotado em um Estado Federativo como o Canadá.

### 3. Considerações do IVA no Canadá

#### 3.1. Sistema tributário canadense

O Canadá, composto por nove províncias, três territórios e a união de colônias, oferece uma experiência bem-sucedida na qual a competência do IVA foi repartida entre os entes da federação<sup>15</sup>. E, apesar das províncias possuírem autonomia em relação ao Governo Federal para criar impostos e legislar sobre determinados aspectos, quando previsto na Constituição, a implementação do sistema tributário canadense não interferiu no mercado interno ou acarretou prejuízos ao pacto federativo com a implementação do IVA<sup>16</sup>.

O sistema tributário canadense possui uma semelhança com o sistema brasileiro, uma vez que as suas bases tributárias possuem destaque em três aspectos: (i) a renda com enfoque no Governo Federal; (ii) o consumo/serviços sob a óptica das províncias; e (iii) a propriedade com panorama do âmbito local<sup>17</sup>. Contudo, a peculiaridade do sistema canadense consiste na discricionariedade concedida às

<sup>12</sup> MENEZES, João Paulo Calembro Batista. Reforma tributária: introdução do IVA no Brasil baseado no modelo português (europeu). *Revista Gestão e Tecnologia*, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 156, maio/ago. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.20397/2177-6652/2013.v13i2.466>.

<sup>13</sup> MENEZES, João Paulo Calembro Batista. Reforma tributária: introdução do IVA no Brasil baseado no modelo português (europeu). *Revista Gestão e Tecnologia*, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, p. 159-163, maio/ago. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.20397/2177-6652/2013.v13i2.466>.

<sup>14</sup> VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS, segundo os estados-membros da federação. Sequência. *Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC*. Estudos jurídicos e políticos, v. 16, n. 31, Florianópolis: UFSC Editora, p. 72-80, 1995.

<sup>15</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 159-160

<sup>16</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 159.

<sup>17</sup> ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58.

províncias em adotarem ou não os impostos do tipo IVA federal (*Good and Services Tax – GST*)<sup>18</sup>.

Introduzido em 1991, o GST é um imposto de competência exclusiva do Governo federal, à alíquota aplicável de 5%, em que, por haver em sua cobrança a exclusão do valor do IVA provincial, pode ser cobrado em conjunto com o IVA das províncias com uma tributação indireta em dois níveis governamentais<sup>19</sup>.

Interessante que certas províncias, como a de Yukon, Nunavut e Alberta, nem sequer adotaram o IVA local, permanecendo com suas tributações sobre a venda final ao consumidor por meio do *Provincial Sales Tax* (PST), que não fundiu os regimes fiscais, mas os bens e serviços consumidos pagam o IVA federal<sup>20</sup>.

Dentre as províncias que implementaram o IVA local, cobrado em conjunto com o federal, também coexistem dois regimes diferentes em relação ao grau de autonomia diante do ente central, o *Quebec Sales Tax* (QST) e *Harmonized Sales Tax* (HST).

### 3.2. *Província de Quebec: aspectos do QST*

A província de Quebec, de tradição separatista, goza de amplo grau de autonomia, que após celebração, conforme o Governo, lhe garantiu em 1996 a instituição do seu próprio IVA (Quebec Sales Tax – QST), cobrado em conjunto com o GST, no que se convencionou chamar de “IVA Dual” ou “IVA concomitante”<sup>21</sup>. A província possui autonomia para estabelecer sua alíquota (7,5%) e respectiva base de cálculo, a qual é praticamente igual à federal (mas há significativas e problemáticas diferenças). Os valores correspondentes a cada tributo são cobrados durante o momento da prestação do serviço ou da venda, mediante taxa única para cada tributo, e apresentados ao contribuinte separadamente em sua fatura<sup>22</sup>.

Ambos os tributos são cobrados pela autoridade local (Ministère du Revenu du Québec – MRQ). A fiscalização é de competência de ambos os entes, mas, na prática, é delegada, por comum acordo, ao ente local, que ao final informa os resultados ao Fisco central (Canada Customs and Revenue Agency – CCR), a fim

<sup>18</sup> GALE, William; HARRIS, Benjamin. A VAT for the United States: part of the solution. *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America*. Washington: Tax Analysts, 2011, p. 64-82.

<sup>19</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 160 e 169.

<sup>20</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 164.

<sup>21</sup> BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? *International Tax and Public Finance*, v. 5, iss. 3. p. 429-442, jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>.

<sup>22</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 174.



de evitar fraudes entre as operações<sup>23</sup>. Como o tributo local (QST) incide sobre o federal (GST), o Fisco de Quebec tem ainda esse incentivo para fiscalizar o pagamento do tributo federal, o arranjo harmônico entre os dois tributos demonstra que é possível uma única autoridade administrar ambos os impostos, como também o contribuinte é capaz de suportá-los dentro de sua capacidade tributária<sup>24</sup>.

Nas operações interestaduais, incide apenas o GST, mas o Fisco federal compartilha todas as informações com a autoridade local, para assegurar que não haja fraude naquelas operações.

Enquanto isso, nas exportações, em regra, ambos os tributos são exonerados, assegurando-se a manutenção integral dos créditos aos exportadores, materializando o hoje universal princípio do destino, que vincula a arrecadação e alíquota ao local do consumo/serviço. A exoneração só não ocorrerá nos casos de não residentes da província quando: i) usufruem do serviço em sua estadia; e ii) no momento da solicitação do serviço, se encontrar na província<sup>25</sup>.

Apesar do modelo Dual adotado, a província de Quebec (subnacional) consegue administrar com êxito a implementação de IVA subnacional coexistindo com um federal de modo harmonioso e discreto, sem interferir ou prejudicar o pacto federativo e a autonomia local dos entes.

### 3.3. Outras províncias: aspectos do HST

Uma política tributária bem diferente é adotada pelas províncias de Newfoundland, Nova Scotia, New Brunswick, Ontário e Columbia Britânica, que, entre 1997 e 2010, adotaram uma tributação sobre o valor agregado de forma bem mais integrada com o ente central, pela introdução do denominado “Imposto sobre Vendas Harmonizado” (*Harmonized Sales Tax – HST*), que substituiu a então existente tributação local cumulativa sobre vendas<sup>26</sup>.

O HST possui base de cálculo, alíquotas, administração, fiscalização e cobrança centralizadas na União, fixadas por regras pré-definidas em conjunto com os entes subnacionais. Registre-se que, em relação às alíquotas, há a federal de 5% da GST combinada a uma alíquota específica de cada província, que soma-

<sup>23</sup> BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? *International Tax and Public Finance*, v. 5, iss. 3. p. 429-442, jul, 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>.

<sup>24</sup> BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST “system”. *Tax Law Review* n. 63. New York: New York University School of Law, p. 517-582, 2010. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/228280890\\_Sales\\_taxes\\_in\\_Canada\\_The\\_GST-HSTQSTRST\\_syst](https://www.researchgate.net/publication/228280890_Sales_taxes_in_Canada_The_GST-HSTQSTRST_syst).

<sup>25</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária Indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 173-177.

<sup>26</sup> BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST “system”. *Tax Law Review* n. 63. New York: New York University School of Law, p. 517-582, 2010. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/228280890\\_Sales\\_taxes\\_in\\_Canada\\_The\\_GST-HSTQSTRST\\_syst](https://www.researchgate.net/publication/228280890_Sales_taxes_in_Canada_The_GST-HSTQSTRST_syst).

das compõem a alíquota final da HST, sendo entendido como uma aglutinação do IVA federal e o imposto provincial anteriormente adotado nas quais as províncias permanecem com a autonomia para estabelecer a sua fração correspondente variável entre 8% a 10%<sup>27-28</sup>.

No concernente à administração e arrecadação dos impostos, a autoridade tributária responsável é o Governo Federal, que repassa a porção provincial do HST, em que se considera o princípio do destino<sup>29</sup>. Ao se tratar de operações internas da província, os IVAs (HST e GST) são recolhidos juntamente na própria parcela federal, mas, em casos de operações interprovinciais (direcionadas à província não aderente ao HST), a taxa será zero<sup>30</sup>. Neste sentido, a repartição da receita entre a União e as províncias se dá por fórmulas pré-fixadas em conjunto e específicas para cada ente subnacional, levando-se principalmente em conta o efetivo consumo de bens e serviços em cada província<sup>31</sup>.

Ressalta-se que o HST é considerado um dos IVAs mais economicamente eficientes com baixa complexidade e custo de administração, por: i) utilizar uma base semelhante ao IVA federal; ii) realizar a cobrança na mesma oportunidade; iii) centralizar a arrecadação e administração em uma única entidade federativa<sup>32</sup>. Contudo, para a implementação e integração do HST foi necessário que as províncias abdicassem de parte da sua autonomia tributária para o Governo Federal, nas quais foram incentivadas pela oferta em cooperar com o Estado e eliminar os custos de sua administração na arrecadação<sup>33</sup>.

#### 4. A Reforma Tributária brasileira analisada às luzes do sistema canadense

Conforme explicitado, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto pela EC n. 123/2023 busca uniformizar a tributação sobre consumo com a criação do

<sup>27</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 171.

<sup>28</sup> CANADÁ, Revenu Québec. *General information concerning the QST and the GST/HST*, p. 100. Disponível em: [www.revenuquebec.ca](http://www.revenuquebec.ca).

<sup>29</sup> BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Conference on tax Reform Outside the Beltway. Los Angeles: University of California, p. 29, 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2115622>.

<sup>30</sup> BUTCHER, Rod; GAUDON, Diane. *Harmonized Sales Tax in Canada*. Ontario Edition. Ontário: Certified General Accountants of Ontario, p. 25, 2009. Disponível em: <http://www.whtm.ca/HST%20WHTMG.pdf>.

<sup>31</sup> BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Conference on tax Reform Outside the Beltway. Los Angeles: University of California, p. 29, 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2115622>.

<sup>32</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 173.

<sup>33</sup> BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? *International Tax and Public Finance*, v. 5. iss. 3, p. 429-442, jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>.

IVA, a qual possui como característica básica a não cumulatividade, compreendendo como o fato gerador as operações onerosas dos bens (abrangendo as locações, licenciamentos e cessão de direitos) e serviços, por meio de um sistema de débitos e créditos.

A partir das considerações realizadas do IBS e do sistema tributário canadense, é possível realizar uma análise sistemática de ambos a fim de compreender as implicações práticas no Brasil da implementação do Imposto sobre Valor Agregado numa comparação com os principais aspectos estabelecidos pelo Canadá.

O sistema tributário canadense demonstra a possibilidade de instituir um bom sistema de tributação indireta, desde que: i) estabeleça uma tributação única para os tributos indiretos em razão de harmonizar a aplicação e evitar disputas entre os entes; ii) haja harmonia entre as bases federal e subnacionais (provinciais e locais); iii) o sistema tributário seja pautado no princípio do destino; iv) reduza os custos da administração fiscal por meio de um conjunto de normas gerais compatíveis; e v) haja cooperação entre as autoridades tributárias da esfera federal e subnacionais<sup>34</sup>. Sobre esses aspectos, analisar-se-á se estes podem ser observados na EC n. 123/2023.

*i) Fixação de uma alíquota única para os tributos indiretos em razão de harmonizar a aplicação e evitar disputas entre os entes;*

A fixação de uma alíquota única aplicada ao IVA federal é uma das principais características do Canadá, em que se prova ser possível uma harmonização para evitar disputas desnecessárias e desconformidade entre os entes federativos.

Nesse sentido, há uma semelhança entre o sistema tributário canadense e o brasileiro. O art. 156-A, § 1º, V, da EC n. 132/2023 fixa o modo das alíquotas correspondente para a cobrança do IBS, imposto subnacional, a qual estabelece que “cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica”, sendo ainda fixada uma alíquota de referência pelo Senado para cada esfera federativa (inciso XII). Ressalta-se que o § 10 do art. 156-A prevê ainda que “os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII (alíquota fixada pelo Senado)”, porém não detalhou previamente os moldes para a vinculação.

Ainda sobre o assunto, o § 1º, VI, do art. 156-A determina que “a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição”; observa-se que uma alíquota única para os consumos e serviços evita qualquer disputa entre os entes federativos.

<sup>34</sup> MCLURE JR., Charles. Harmonizing the RSTs and GST: lessons for Canada from the Canadian Experience. *Tax Notes International* n. 439-442, p. 11. Disponível em: [http://jdilegacy.econ.queensu.ca/Files/Conferences/Harmonizing%20Workshop/McLure\\_paper.pdf](http://jdilegacy.econ.queensu.ca/Files/Conferences/Harmonizing%20Workshop/McLure_paper.pdf).

O inciso VII do mesmo artigo ainda prevê que a alíquota “será cobrada pelo somatório das alíquotas do Estado e Município de destino da operação”. Contudo, o principal problema desse aspecto permeia no número exorbitante de alíquotas instituídas, causando uma maior complexidade no sistema sobre a própria fiscalização, em razão da quantidade dos entes federativos brasileiros (municípios e estados). Por outro lado, no modelo canadense há uma simplificação na fixação das alíquotas, tendo em vista o número reduzido de províncias, o que facilita o controle de eventuais fraudes ao sistema<sup>35</sup>.

Afinal, apesar das previsões presentes na EC n. 132/2023 sobre a fixação da alíquota única, ainda restam dúvidas do modo em que se dará a aplicação prática, sobre principalmente os critérios a serem adotados pela Lei Complementar para o cálculo de alíquota de referência e a possibilidade de aplicação de impositiva, salvo se houver lei específica do município.

*ii) Harmonia entre as bases federal e subnacionais (municipais, estaduais, provinciais e locais);*

A implementação do IVA Dual num Estado Federativo como o brasileiro implica a possibilidade de tensões políticas quanto à garantia dos repasses dos tributos a serem implementados e quanto às negociações para atração de investimentos nos estados e municípios.

Nesse sentido, com o intuito de evitar esse cenário, a Reforma Tributária previu em seus dispositivos alguns mecanismos de equilíbrio e harmonia entre os entes federados. O primeiro deles é a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), previsto no art. 156-B, um órgão a ser instituído por Lei Complementar, composto por representantes dos estados, Distrito Federal e municípios, a ser fiscalizado externamente pelos próprios entes federados.

Esse órgão terá as atribuições de editar regulamento único sobre temas relacionados ao IBS; de uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram; de arrecadar o IBS e efetuar as compensações e distribuições devidas; e dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

As decisões tomadas pelo Comitê Gestor contarão com a participação paritária dos representantes dos estados, Distrito Federal e municípios, bem como será assegurada a alternância na Presidência do Comitê entre os grupos mencionados. Desse modo, observa-se que o Comitê Gestor será um mecanismo de suma importância para garantir a harmonia entre as bases subnacionais, que são as mais numerosas no Estado Federativo Brasileiro.

<sup>35</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 199.

Além disso, outro mecanismo de harmonização previsto pela Reforma é a já mencionada possibilidade de os entes federados fixarem suas próprias alíquotas por lei específica, como forma de garantir suas autonomias tributárias.

Outro mecanismo de harmonização previsto pela Reforma foram as alterações dos repasses das arrecadações tributárias. Em nível federal, o inciso I do art. 159, em nova redação, prevê o repasse da União de 50% do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto Seletivo (IS) conforme a divisão estabelecida nas alíneas *a* a *f* do referido artigo<sup>36</sup>. Além disso, o inciso II do mesmo dispositivo prevê o repasse da União de 10% do produto da arrecadação do IPI e do IS aos estados e ao Distrito Federal de forma proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Entre as bases subnacionais, alterações nas regras de repasse também foram previstas no art. 158, que manteve os repasses da arrecadação do IPVA de 50% e do ICMS de 25%, enquanto este último não for extinto, para os municípios, acrescentando o repasse de 25% do produto da arrecadação do IBS distribuída aos estados para os municípios.

Destaca-se que esses repasses serão de responsabilidade da Receita Federal quando de atribuição da União e do Comitê Gestor, quando de atribuição dos estados.

Ainda na esfera federal, a previsão no art. 159-A da criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, que terá o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do inciso III do art. 3º da Constituição, uma vez que a União ficará responsável por repassar aos estados e ao Distrito Federal recursos destinados à realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura, ao fomento de atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras e a promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação, sendo priorizados projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente.

<sup>36</sup> Inciso I do art. 159 da Emenda Constitucional n. 132/2023: “*a*) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; *b*) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; *c*) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; *d*) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; *e*) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; *f*) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano;”.

Por fim, destaca-se que o bom funcionamento dos mecanismos previstos dependerá das edições das legislações de instituição e regulamentação desses mecanismos, uma vez que estas serão responsáveis por prever aspectos de suma importância não tratados pela Reforma, como a forma de fiscalização dos tributos a serem implementados, algo que impacta diretamente a arrecadação destes e a garantia dos repasses previstos.

*iii) Aplicação do princípio do destino;*

O princípio do destino atribui a competência tributária no local de consumo final como forma de evitar a onerosidade com o IVA de as vendas realizadas para os produtos entrarem no mercado livres de impostos nas exportações<sup>37</sup>. Enquanto, nas importações, se tributa as mercadorias e serviços do mesmo modo das transações internas, isso faz com que se evitem distorções entre essas operações de modo a garantir uma certa “neutralidade fiscal” e mecanismo de cobrança reversa para alcançar ajustes fiscais (*border tax adjustments*)<sup>38-39</sup>.

Segundo Xavier de Bastos, o princípio do destino exige os controles nas fronteiras a fim de evitar guerras fiscais, em que traz vantagens a mesma carga fiscal quando a mercadoria ou serviço são vendidos ao consumidor e a dispensa de um sistema de transferências compensatórias aos importadores em razão da distribuição equitativa<sup>40-41</sup>.

Na Reforma Tributária do sistema brasileiro (EC n. 132/2023), é possível verificar a aplicação do princípio do destino nas situações que versam sobre a importação no Imposto de Bens e Serviços (IBS) diretamente ou por decorrência de sua aplicação, nas hipóteses das exportações, em concordância com o sistema tributário canadense.

O art. 156-A, § 1º, III, da EC n. 132/2023 prevê que a imunidade nas exportações de bens e serviços “não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III”;

<sup>37</sup> DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America?* Falls Church: Tax Analysts, 2011, p. 139-162.

<sup>38</sup> COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018, p. 42.

<sup>39</sup> DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America?* Falls Church: Tax Analysts, 2011, p. 161.

<sup>40</sup> BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças, 1991, p. 17.

<sup>41</sup> SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value added tax: a comparative approach in theory and practice*. New York: Transnational Publishers, 2001, p. 262.

em decorrência do princípio do destino foi instituída a “isenção tributária” nos casos de exportações. Ainda o § 7º, II, do mesmo artigo mencionado anteriormente, determina que: “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar”, assim, as exportações dos bens e serviços já concede o crédito imediato, conforme a previsão do art. 155, § 2º, X, *a*, da Constituição Federal.

Enquanto isso, na importação, há uma obscuridade inicial sobre a observação ou não do princípio no critério espacial, tendo em vista que o art. 156-A, apenas afirma que a “lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”, pois, em regra, a lei complementar não apenas deverá estabelecer as normas gerais, mas também instituir os cinco critérios do imposto (materialidade, subjetividade, espacialidade, quantitatividade e espacialidade)<sup>42</sup>.

Contudo, posteriormente esses critérios são fixados no art. 156-A, § 1º, II, da EC n. 132/2023, quando dispõe que: “incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”, assim institui a competência ao ente importador e esclarece a necessidade da observação do princípio para o critério espacial do imposto na aplicação das vendas e serviços interestaduais.

Ainda, o art. 156-A, § 5º, IV, da EC n. 132/2023 determina os critérios para definir o ente do destino na lei complementar: “os critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação”; o inciso estabelece que o ente do destino é aquele sempre onde o bem ou serviço é consumido, como também levar-se-á em consideração o local (i) da entrega; (ii) da disponibilização ou localização do bem; (iii) da prestação do serviço; (iv) da disponibilização do serviço; (v) do domicílio do adquirente; e (vi) da localização do adquirente.

Observa-se que o princípio da destinação foi observado pela EC n. 132/2023 de modo mais substancial sobre as vendas e serviços interestaduais, porém, ao não estabelecer as exceções em relação aos não residentes dos entes federativos, diferencia-se do Canadá. Principalmente ao não considerar a coligação e a transição de sujeitos recorrentes no território brasileiro.

---

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Imprensa: São Paulo: Saraiva, 2017.

*iv) Redução dos custos da administração fiscal por meio de um conjunto de normas gerais compatíveis;*

Uma das principais críticas feitas ao atual sistema tributário brasileiro é a chamada “burocracia tributária”, que tem como uma de suas causas o excessivo contingente de normas tributárias editadas no país pelos entes Federados. Indubitavelmente, a redução no número de normas tributárias e a consolidação em um texto único dos aspectos gerais dos tributos implicará um sistema tributário mais eficiente em todos os aspectos, uma vez que isto facilitaria tanto o cumprimento de obrigações tributárias por parte dos contribuintes quanto a arrecadação por parte do Fisco<sup>43</sup>.

Visando alcançar o cenário acima, a EC n. 132/2023 prevê, no art. 149-B, que a CBS e o IBS terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e creditamento. Uma vez que tais aspectos são aqueles previstos no art. 146 da Constituição de 1988, estes deverão ser dispostos por Lei Complementar.

Nesse sentido, a Reforma traz a possibilidade de consolidação dos aspectos gerais dos dois tributos a serem instituídos em dois diplomas legais materialmente idênticos, um federal e outro em nível estadual/municipal. O § 5º do art. 156-A prevê que regras relativas à distribuição do produto da arrecadação do IBS (forma de cálculo, tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente, regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação), aos regimes de compensação e à forma e prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte, sejam dispostas igualmente numa Lei Complementar.

Portanto, observa-se que a Reforma traz a possibilidade de consolidação dos aspectos gerais e alguns específicos dos dois novos tributos a serem instituídos em limitados diplomas legais, uma importantíssima contribuição para a redução da “burocracia tributária” brasileira.

*v) Cooperação entre as autoridades tributárias da esfera federal e subnacionais.*

Em contrapartida, poucos foram os mecanismos de cooperação entre os entes federados, trazidos pela Reforma. O primeiro encontra-se previsto no § 6º do 156-B, o qual trata do compartilhamento de informações fiscais relacionadas à CBS e ao IBS, entre a Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o Comitê Gestor. Esta forma de cooperação a ser constitucionalmente prevista é de suma importância, pois terá como objetivo harmonizar normas, interpreta-

<sup>43</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal Diário Oficial da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>.



ções e procedimentos relativos àqueles tributos, algo que não acontece no atual sistema tributário, no qual são recorrentes as contradições e divergências entre os entes federados no exercício de suas competências tributárias.

A Lei Complementar será responsável por dar forma ao Comitê Gestor de modo a efetivar na prática a cooperação prevista, contudo ainda persiste uma ausência de limitação do seu verdadeiro funcionamento e as consequências se houver algum descumprimento das ações necessárias para a cooperação.

Outra forma de cooperação prevista é o próprio Comitê Gestor, tratado no item acima, o qual será responsável por reunir em deliberação os representantes dos estados, Distrito Federal e municípios, com vistas a garantir a autonomia tributária desses entes, de modo a preservar o Pacto Federativo.

Em contrapartida, no sistema canadense, por ser mais consolidado, há uma clara cooperação entre os entes federativos por troca de informações e na própria fiscalização tributária, sendo este um dos alicerces fixados para evitar eventuais fraudes ao sistema tributário<sup>44</sup>.

Percebe-se, portanto, que a EC n. 132/2023, ao não atribuir tamanha relevância à cooperação entre os entes pré-fixados com as eventuais sanções, a sua não observação poderá acarretar uma defasagem no sistema tributário no que diz respeito principalmente às fraudes fiscais.

## 5. Considerações finais

Diante do exposto, como se pode perceber, as duas formas de tributação sobre valor agregado que coexistem no Canadá possuem aspectos positivos e negativos sob a ótica do pacto federativo. O modelo adotado por Quebec lhe garante uma maior autonomia, mas traz dificuldades na simplificação e harmonização das bases de incidência, o que pode se tornar bastante problemático em uma federação na qual não haja a cultura de cooperação entre os entes. Já o sistema harmonizado centralizado no Governo Federal, com regras previamente definidas e a concordância das províncias, diminui a autonomia federativa, mas reduz os custos de administração para os Fiscos e contribuintes.

Assim sendo, observa-se que a Reforma Tributária provocada pela EC n. 132/2023 apresenta aspectos semelhantes ao modelo canadense, que podem contribuir para o bom funcionamento do IVA Dual no Estado Federativo Brasileiro. Contudo, destaca-se que esses aspectos tratados nos itens i a iv deste artigo constituem apenas indicativos de uma eficiente reforma tributária sobre o consumo por meio da tributação sobre valor agregado. Isso porque as medidas previstas pela Emenda Constitucional ainda possuem pontos indefinidos a serem sanados

<sup>44</sup> BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? *International Tax and Public Finance*, v. 5. iss. 3, p. 429-442, jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>.

somente por meio da edição das legislações complementar e ordinária previstas, que serão responsáveis pela efetivação e regulamentação dessas medidas, como a edição das normas gerais da CBS e do IBS, a instituição do Comitê Gestor, a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, dentre outros.

A necessidade de regulamentação de diversos pontos cruciais para a eficiência da Reforma Tributária por meio de Lei Complementar se torna preocupante, na medida que o contribuinte não possui sequer uma real previsão de como se dará na prática o funcionamento do IVA.

Além disso, a possibilidade de implementação dessas medidas ainda passará pelo crivo do Supremo Tribunal Federal na análise da constitucionalidade desta Reforma Tributária, principalmente no tocante à manutenção do Pacto Federativo, cláusula pétrea do ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, acredita-se que todos os prós e contras da experiência canadense podem ser somados com a própria experiência sobre a tributação do valor agregado, para se construir um novo sistema que substitua o atual e falido modelo brasileiro, preservando o pacto federativo, como fez o Canadá, e harmonizando nossa tributação sobre o consumo com as regras hoje praticadas pelos nossos parceiros internacionais. Não é uma tarefa fácil. Mas é possível.

## **Bibliografia**

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. Bahia: JusPodivm, 2021.
- ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CIÊNCIAS SOCIAIS, 41º Encontro, Minas Gerais. *Justiça Tributária: eficiência ou equidade?* São Paulo: ANPOCS, 2017.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças, 1991.
- BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? *International Tax and Public Finance*, v. 5, iss. 3, jul. 1998. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10797>.
- BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST “system”. *Tax Law Review* n. 63. New York: New York University School of Law, 2010. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/228280890\\_Sales\\_taxes\\_in\\_Canada\\_The\\_GST-HSTQSTRST\\_sys](https://www.researchgate.net/publication/228280890_Sales_taxes_in_Canada_The_GST-HSTQSTRST_sys).
- BIRD, Richard; SMART, Michael. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Conference on tax Reform Outside the Beltway. Los Angeles: University of California, 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2115622>.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Legislativo, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal Diário Oficial da União. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>.
- BUTCHER, Rod; GAUDON, Diane. *Harmonized sales tax in Canada*. Ontario Edition. Ontário: Certified General Accountants of Ontario, 2009. Disponível em: <http://www.whtm.ca/HST%20WHTMG.pdf>.
- CANADÁ, Revenu Québec. *General information concerning the QST and the GST/HST*. Disponível em: [www.revenuquebec.ca](http://www.revenuquebec.ca).
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Imprensa: São Paulo: Saraiva, 2017.
- COSTA NETO, José Alexandre. *A harmonização do IVA na União Europeia e a guerra fiscal do ICMS no Brasil: uma proposta de solução do problema brasileiro a partir do modelo europeu*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2015.
- COSTA NETO, José Alexandre. *A reforma tributária indireta no Brasil*. Tese (Mestrado) – Universidade de Lisboa, Portugal, 2018.
- DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America*. Falls Church: Tax Analysts, 2011.
- GALE, William; HARRIS, Benjamin. A VAT for the United States: part of the solution. *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America*. Washington: Tax Analysts, 2011.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leandro Aguirra. Por um princípio da cooperação tributária. *Migalhas*, 4 jan. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/399826/por-um-principio-da-cooperacao-tributaria>.
- LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006.
- MAGANHINI, Thais Bernardes. *Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente*. Tese (Mestrado) – Universidade de Marília, São Paulo, 2007.
- MCLURE JR., Charles. Harmonizing the RSTs and GST: lessons for Canada from the Canadian Experience. *Tax Notes International* n. 439-442. Disponível em: [http://jldilegacy.econ.queensu.ca/Files/Conferences/Harmonizing%20Workshop/McLure\\_paper.pdf](http://jldilegacy.econ.queensu.ca/Files/Conferences/Harmonizing%20Workshop/McLure_paper.pdf).
- MEDEIROS NETO, João da Silva. *Tributos cumulativos: estudos da consultoria legislativa da Câmara dos Deputados*. Brasília: CADE, 2001.
- MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Reforma tributária: introdução do IVA no Brasil baseado no modelo português (europeu). *Revista Gestão e Tecnologia*, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 2, maio/ago. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.20397/2177-6652/2013.v13i2.466>.

- SACHSIDA, Adolfo. *Considerações econômicas, sociais e morais sobre a tributação*. São Paulo: Resistência Cultural, 2015.
- SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value added tax: a comparative approach in theory and practice*. New York: Transnational Publishers, 2001.
- THURONYI, Victor. *Tax law design and drafting*. Washington: International Monetary Fund, 1996, v. 1.
- VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e unificação do IPI e ICMS, segundo os estados-membros da federação. Sequência. *Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC*. Estudos jurídicos e políticos, v. 16, n. 31, Florianópolis, UFSC Editora, 1995.