



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS**  
**PRO-REITORIA DE GRADUAÇÃO**  
**ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO CURSO DE DIREITO**  
**NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA**  
**COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO**

**IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O**  
**IVA DUAL BRASILEIRO INSTITUÍDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº**  
**132/2023 E O MODELO DE GST/HST DO CANADÁ**

**ORIENTANDO: IGOR ANTONIO LIMA DE OLIVEIRA**

**ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR FAUSTO MENDANHA GONZAGA**

**GOIÂNIA-GO**

**2024**

IGOR ANTONIO LIMA DE OLIVEIRA

**IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O  
IVA DUAL BRASILEIRO INSTITUÍDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº  
132/2023 E O MODELO DE GST/HST DO CANADÁ**

Artigo Científico apresentado à disciplina  
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito,  
Negócios e Comunicação da Pontifícia  
Universidade Católica de Goiás Prof. (a)  
Orientador (a): Dr. Fausto Mendanha Gonzaga.

GOIÂNIA-GO

2024

IGOR ANTONIO LIMA DE OLIVEIRA

**IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O  
IVA DUAL DA PEC 45/2019 BRASILEIRA E O MODELO DE GST/HST DO  
CANADÁ**

Data da Defesa: \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Orientador: Prof.: Doutor Fausto Mendanha Gonzaga.

Nota

---

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo Nota

# IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O IVA DUAL BRASILEIRO INSTITUÍDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023 E O MODELO DE GST/HST DO CANADÁ

Igor Antonio Lima de Oliveira<sup>1</sup>

Esta pesquisa propõe um estudo comparativo entre dois modelos de Imposto sobre Valor Agregado (IVA): o IVA Dual instituído no Brasil pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e o sistema GST/HST adotado no Canadá. O objetivo foi analisar as implicações econômicas, sociais e administrativas dessas abordagens tributárias. A fundamentação teórica aborda a natureza e os objetivos do IVA, enquanto a análise do modelo canadense destaca sua eficiência. A proposta brasileira busca unificar impostos sobre consumo, transferir simplificação e redução de custos para as empresas. A pesquisa buscou identificar lições da experiência canadense para contribuir com políticas públicas aprovadas à realidade brasileira. As conclusões destacam os principais pontos de cada modelo, considerando arrecadação, equidade, eficiência administrativa e competitividade empresarial.

**Palavras-chave:** Imposto Sobre Valor Agregado. IVA Dual Brasileiro. EC 132/2023. Reforma Tributária. Modelo de GST/HST.

---

<sup>1</sup> Acadêmico de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás

## INTRODUÇÃO

O presente estudo emerge da experiência prática adquirida durante um estágio na área tributária de um escritório de advocacia. Durante esse período, uma atenção foi dedicada à Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019 e que posteriormente foi promulgada por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 132 de 20 de dezembro de 2023, a qual modifica e reestrutura o sistema tributário brasileiro.

Diante desse contexto, a essência deste estudo residiu na comparação entre dois modelos de instituição do Imposto sobre Valor Agregado (IVA): o IVA Dual proposto pela PEC 45/2019 no Brasil e o modelo de GST/HST do Canadá.

O trabalho está estruturado em três seções. A primeira seção busca analisar o conceito e criação do imposto sobre o valor agregado (IVA), objeto principal de estudo deste trabalho. Na segunda, aborda-se o modelo de IVA dual adotado pelo Canadá e que inspirou a EC nº 132/2023, juntamente ao modelo da Índia, para replicar e instituir esse imposto no cenário tributário brasileiro. Por fim, na terceira seção, o estudo busca evidenciar as reformulações advindas dessa emenda constitucional, que unifica parte dos impostos brasileiros.

Conclui-se que a comparação entre esses dois modelos possibilitou uma análise dos impactos causados pela unificação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), criando a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e, substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), constituindo o IVA Dual brasileiro.

## SUMÁRIO

<b>1 DEFINIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)</b> .....	
1.1 Conceito e origens do IVA.....	
1.2 Princípios gerais e objetivos do IVA.....	
1.3 Diferenciação entre IVA na modalidade simples e IVA dual.....	
<b>2 IVA DUAL DO CANADÁ (GST/HST)</b> .....	
2.1 Contextualização do sistema tributário canadense.....	
2.2 Estrutura do GST/HST: componentes e funcionamento.....	
2.3 Declaração e arrecadação do GST/HST.....	
2.4 Impactos econômicos e sociais do GST/HST no Canadá.....	
<b>3 IVA DUAL BRASILEIRO NA EC Nº 132/2023</b> .....	
3.1 Contexto histórico da EC nº 132/2023.....	
3.2 IVA dual brasileiro: IBS E CBS – fundamentos e funcionamento.....	
3.4 Lacunas da Emenda Constitucional.....	
3.5 Comparação com o modelo canadense: potenciais lições.....	
<b>CONCLUSÃO</b> .....	
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	

## 1 DEFINIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

A sessão inaugural analisa o conceito de imposto sobre valor agregado, demonstrando seus conceitos, princípios e funcionamento dentro da cadeia produtiva brasileira.

### 1.1 Conceito e origens do imposto sobre valor agregado

O imposto de valor agregado (IVA) é uma forma de imposto cobrado sobre os bens de consumo, ou seja, tudo aquilo que usamos no nosso dia-a-dia, o que inclui também serviços prestados. É atualmente o que há de mais moderno em matéria de tributação da cadeia produtiva e vem angariando cada vez mais países adeptos ao seu potencial de arrecadação e simplificação da cobrança de impostos.

No entendimento do autor Ubaldo Cesar Balthazar (2008) professor de Direito Tributário da UFSC, o surgimento do IVA remete à França, a qual decorrente das reformas efetuadas por mais de 40 anos, designaram as condições necessárias para a instituição deste imposto, com os princípios e características que se assemelham às atuais.

Nesse contexto de análise da evolução histórica do IVA, o autor assim dispõe (BALTHAZAR, 2008):

O estudo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) exige uma análise de sua evolução, sua história, com especial atenção à literatura jurídica tributária francesa, eis que foi nesse país que o imposto nasceu e progressivamente se desenvolveu, adquirindo os traços que conhecemos atualmente.

Para Balthazar (2008), a doutrina francesa ao analisar as origens do IVA, situa o seu início em 1917, na França, conforme evidencia:

A doutrina francesa, em geral, quando analisa as origens do IVA, situa o início das imposições sobre o volume dos negócios na França em 1917, com a instituição da “taxa sobre os pagamentos”, imposto geral sobre as despesas e do qual, após certo número de reformas, o resultado foi o IVA, com sua técnica e seus mecanismos.

No contexto do surgimento do IVA e suas aplicações no contexto tributário mundial, o escritor Robert Brakel destaca que o Canadá, objeto comparativo deste presente estudo, instituiu no âmbito federal o denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (GST), em 1989. A introdução deste imposto na economia Canadense ocorreu em janeiro de 1991 e se alinhou com uma tendência global na implementação de Impostos sobre Valor Agregado (IVA), seguindo a trajetória de outros 48 países na época.

A abordagem do IVA ganhou rapidamente acesso em outros países europeus e, posteriormente, ao redor do mundo. A sua implementação foi impulsionada por uma série de fatores, incluindo a globalização econômica, a busca por sistemas tributários mais eficientes e a necessidade de harmonização fiscal em contextos regionais, como na União Europeia.

Nesse cenário de instituição do IVA em âmbito global, segundo dados da *Tax Foundation* (ENACHE, 2022), atualmente mais de 170 países adotam o modelo de cobrança do IVA, incluindo toda a Europa.

## 1.2 Princípios gerais e objetivos do IVA

A proposta de implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) em um país busca, em termos gerais, simplificar a incidência tributária e sua cobrança ao longo da cadeia produtiva.

Essa simplificação decorre da transferência de impostos diversos em um único tributo, ou, no caso do IVA na modalidade dual, em dois tributos. Além disso, busca-se alcançar a neutralidade econômica, garantindo que o imposto não distorça as decisões econômicas das pessoas e empresas, preservando a eficiência no funcionamento da economia.

Ainda mais, promove-se a justiça fiscal, que procura garantir uma distribuição equitativa dos encargos tributários, para que cada contribuinte, conforme sua capacidade financeira, participe de maneira justa no financiamento dos gastos públicos.

Por fim, estabelece-se uma relação direta entre o contribuinte do imposto e o Fisco responsável pelo recolhimento, fortalecendo a transparência e a responsabilidade no sistema tributário.

Nessa perspectiva, a instituição do IVA precede de uma alíquota pré



estabelecida, a qual incidirá sobre todos os bens e serviços da cadeia produtiva, com exceção das particularidades e “tratamentos diferenciados” para determinados tipos de produtos, serviços ou atividades delimitados por cada país instituinte.

Importante ressaltar que no cenário de instituição do IVA, o qual busca a justiça fiscal, os países podem aplicar um percentual de reembolso do imposto pago, considerando a capacidade contributiva de cada contribuinte e, também, estipular um valor mínimo sobre o qual o ressarcimento pode ser aplicado, instituindo uma espécie de *cashback*<sup>2</sup> dos valores pagos.

A título exemplificativo sobre a alíquota pré estabelecida, no Canadá a alíquota modal, ou seja, alíquota única para os impostos é de 5%. Em nosso cenário de instituição do IVA por meio da PEC 45/2019, estudos indicam que nossa alíquota base será de aproximadamente 30%.

O Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (IMB) publicou uma Nota Executiva<sup>3</sup> que simula a alíquota do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Brasil. Os dados necessários para o cálculo foram extraídos de fontes públicas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Conforme a análise, a alíquota do imposto, de acordo com o texto atual da reforma, está prevista em 29,01%.

Dentro dessa perspectiva dos princípios gerais do IVA, a sua implementação propõe uma reestruturação nos sistemas tributários, destacando-se em três pontos fundamentais. No primeiro aspecto, busca-se eliminar a atual dicotomia entre bens e serviços, uma vez que o IVA estabelece como fato gerador tanto os produtos quanto os serviços. Em outra perspectiva, o IVA visa mitigar o conhecido como "efeito cascata", caracterizado pela incidência da tributação em múltiplas etapas da cadeia produtiva.

Em conclusão, esses dois pontos convergem para um terceiro, que consiste na busca pela isonomia e uniformidade na tributação do consumo, eliminando distorções entre os diversos setores econômicos. A proposta do IVA, ao sintetizar tais

---

<sup>2</sup> Palavra em inglês que significa dinheiro de volta, o *cashback* é o método onde o consumidor recebe parte do valor de volta ao comprar algum produto ou serviço, depois do pagamento integral cobrado por alguma empresa.

<sup>3</sup> A análise empregou dados do IBGE referentes ao ano de 2018, utilizando uma metodologia clara e simples. O objetivo, conforme destacado pelo diretor-executivo do IMB, Erik Figueiredo, é tornar os resultados facilmente verificáveis. Figueiredo ressaltou: "O IMB é a primeira instituição nacional a propor o uso de dados públicos para calcular a alíquota do texto atual da reforma tributária. Com isso, contribuimos para um debate transparente com toda a sociedade."

elementos, propicia uma abordagem mais equitativa e eficiente no cenário tributário, alinhando-se com a necessidade de promover uma estrutura fiscal mais justa e consistente.

### 1.3 Diferenciação entre IVA na modalidade simples e IVA dual

A diferenciação entre o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) na modalidade simples e o IVA dual é crucial para compreender as abordagens variadas que diferentes jurisdições adotam para a tributação do consumo, com um olhar atento à complexa questão da alocação de competência tributária. O IVA é um componente vital nos sistemas fiscais ao redor do mundo, visando a eficiência na coleta de impostos sobre o consumo, adaptando-se às particularidades econômicas e políticas de cada país.

O IVA simples destaca-se pela sua aplicação uniforme em toda a cadeia de produção e distribuição de bens e serviços. Este modelo abraça integralmente o princípio da não cumulatividade, o que permite aos contribuintes deduzir o IVA pago nas etapas anteriores, assegurando que o imposto incida exclusivamente sobre o valor efetivamente agregado em cada fase. Esta característica simplifica significativamente a administração tributária e reduz os custos de conformidade para os contribuintes, ao mesmo tempo que constrói uma base tributária ampla com o mínimo de distorções econômicas.

Por outro lado, o IVA dual incorpora uma maior complexidade ao separar bens e serviços em categorias sujeitas a alíquotas diferentes. Este modelo mantém o princípio da não cumulatividade, mas a aplicação de taxas variadas aumenta a complexidade administrativa.

A flexibilidade do IVA dual permite que os governos alinhem a tributação do consumo com objetivos políticos e econômicos específicos, favorecendo setores estratégicos ou protegendo bens essenciais. No entanto, essa diferenciação pode complicar a cadeia tributária, desafiando a administração tributária e elevando os custos de conformidade para os contribuintes.

A questão da alocação de competência tributária sob o modelo dual é particularmente significativa. Este aspecto diz respeito à distribuição das responsabilidades e autoridades para instituir, cobrar e administrar o imposto entre diferentes níveis de governo, como o federal, estadual ou local. Em várias jurisdições,

o IVA dual permite que entidades subnacionais definam e gerenciem suas próprias alíquotas de IVA sobre determinados bens e serviços, refletindo prioridades regionais e fomentando políticas fiscais adaptadas às necessidades locais.

Tal descentralização promove a autonomia fiscal das localidades, incentivando a adequação das políticas tributárias às realidades econômicas e sociais específicas de cada região.

Entretanto, essa autonomia traz consigo a necessidade de mecanismos eficazes de coordenação e cooperação intergovernamental para evitar sobreposições tributárias, conflitos de competência e desequilíbrios na distribuição de receitas.

A complexidade da alocação de competências no modelo dual requer um equilíbrio cuidadoso para garantir que a eficiência da coleta e a equidade do sistema tributário sejam mantidas, sem prejudicar a capacidade dos governos locais de atender às suas particularidades através da política fiscal.

Em síntese, enquanto o IVA simples é elogiado por sua eficiência e simplicidade administrativa, o IVA dual oferece uma flexibilidade que pode ser moldada para alcançar objetivos políticos e econômicos específicos, mas com uma complexidade administrativa aumentada.

A escolha entre esses modelos de IVA envolve ponderar a eficiência econômica, a simplicidade administrativa, a equidade tributária e os objetivos políticos dentro do contexto único de cada jurisdição, dando atenção especial à dinâmica da alocação de competência tributária e às implicações para a governança fiscal.

## **2. IVA DUAL DO CANADÁ (GST/HST)**

A presente seção apresenta e analisa sobre o modelo do IVA dual adotado no Canadá, por meio da instituição dos impostos GST e HST, demonstrando sua origem e funcionamento em seu país.

### **2.1 Contextualização do sistema tributário canadense**

O surgimento do IVA Canadense deriva da instituição do Imposto sobre Mercadorias e Serviços, denominado como *Goods and Services Tax* (GST), sendo introduzido no ano de 1991, conforme leciona Melina Rocha (LUKIC, 2020):

O imposto sobre valor agregado federal foi adotado no Canadá em 1991, sobre uma base ampla e com creditamento integral do tipo imposto contra imposto, substituindo uma espécie de imposto sobre a industrialização que tinha efeitos de tributação em cascata, pois incidia sobre os insumos e os bens de capital.

Em síntese, a instituição desse imposto foi projetada para substituir uma série de impostos sobre vendas existentes em nível federal, trazendo uma abordagem mais unificada e moderna à tributação de bens e serviços.

Sobre a alíquota, conforme destacado por Melina Rocha (LUKIC, 2020), *“A alíquota adotada inicialmente foi de 7% em 1991, passando para 6% em 2006 e 5% em 2008”*

Posteriormente, em algumas províncias, a introdução do Imposto Harmonizado sobre Vendas, denominado como *Harmonized Sales Tax* (HST) representou uma evolução no sistema, harmonizando o GST federal com os impostos provinciais sobre as vendas.

A mesma autora destaca que *“A alíquota referente às províncias que aderiram ao modelo harmonizado foi fixada inicialmente em 8%, mas estas têm liberdade para fixar suas alíquotas na porcentagem que quiserem”*.

Em resumo, o GST/HST canadense, assim como outros sistemas de IVA em todo o mundo, buscou evitar a cumulatividade de impostos ao longo da cadeia de produção e distribuição, promovendo uma tributação mais justa e eficiente.

A evolução desse sistema ao longo das décadas reflete o compromisso contínuo do Canadá em adaptar suas políticas tributárias para atender às demandas econômicas e ao ambiente global em constante mudança.

## 2.2 Estrutura do GST/HST: componentes e funcionamento

A estrutura do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (GST) e do Imposto Harmonizado sobre Vendas (HST) no Canadá revela um sistema tributário complexo, moldado por diferentes componentes e uma dinâmica específica de funcionamento.

Essa complexidade deriva da necessidade de harmonizar o imposto federal com os impostos provinciais sobre vendas, com o objetivo de atingir uma tributação mais uniforme e eficaz em todo o país.

## 2.3 Declaração e arrecadação do GST/HST

A instituição do modelo de cobrança do IVA dual no Canadá reflete uma abordagem voltada à simplificação tributária, fundamentada em princípios como eficiência, equidade e transparência. Esses princípios são essenciais dadas as dificuldades observadas em declaração e arrecadação tributárias em escala global.

No contexto do GST/HST, o Canadá adotou medidas significativas para simplificar as obrigações acessórias dos impostos, demonstrando compromisso com a transparência e a eficiência do sistema tributário.

Por exemplo, o país estabeleceu um site institucional dedicado exclusivamente para que todos os contribuintes possam realizar a declaração do imposto, *Government of Canada*, promovendo assim o Princípio da Transparência e Facilidade de Acesso à Informação.

Além disso, ao implementar uma abordagem de arrecadação extremamente simplificada, unificando o sistema de informações, envio de declarações dos impostos e a própria arrecadação em um único dispositivo - seu site institucional, o *Government of Canada* - o Canadá reduz a burocracia e os encargos administrativos para os contribuintes, ao mesmo tempo em que aumenta a eficiência do processo de arrecadação de impostos para o governo.

Dessa forma, a simplificação e modernização do sistema de declaração e arrecadação do GST/HST no Canadá não apenas facilitam o cumprimento das obrigações fiscais, mas também promovem uma administração tributária mais eficiente, transparente e justa, em conformidade com os princípios fundamentais do direito tributário

Noutro ponto, Melina Rocha Lukic, destaca em síntese que a legislação canadense versa expressamente que o imposto deve ser pago pelo destinatário do bem ou serviço, sendo definido como o contribuinte da relação jurídica.

Assim, o modelo do Canadá adota o denominado Princípio do Destino, o que representa também uma simplificação tributária, pois em vez de lidar com múltiplas jurisdições e regulamentações, as empresas e indivíduos precisam se preocupar apenas com as regras fiscais do local onde os bens ou serviços são consumidos.

Portanto, as simplificações do sistema tributário canadense, decorrentes da modernização do sistema de arrecadação, a redução de obrigações fiscais acessórias e a adoção do Princípio do Destino, reduzem a complexidade administrativa. Isso

elimina a necessidade de lidar com diferentes regimes tributários em diversas áreas geográficas e facilita a conformidade fiscal. Assim, o sistema se torna mais eficiente e menos propenso a erros.

#### 2.4 Impactos econômicos e sociais do GST/HST no Canadá

A reformulação tributária no Canadá, especificamente com a introdução do Goods and Services Tax (GST) e do Harmonized Sales Tax (HST), foi um marco significativo com o objetivo de tornar o sistema tributário mais eficiente, transparente e justo.

Para Patrick Blagrove (Blagrove, 2005), a tentativa governamental visou dirimir problemáticas envolvendo a ineficiência administrativa e distorções no comportamento de compra Canadense.

Os doutrinadores Malpighi, Schoueri, Aguirra e Brandão Junior (2023), destacam a motivação para capturar de forma mais eficaz a renda consumida, minimizando as distorções econômicas e aumentando a eficiência tributária.

Fato é que a unificação das bases de impostos provinciais sob o GST e a introdução do HST visavam facilitar a coleta e distribuição dos impostos sobre vendas, além de promover uma taxa uniforme em todas as províncias para desencorajar compras transfronteiriças.

A reforma tributária, contudo, gerou debates consideráveis sobre seus efeitos nas receitas provinciais, especialmente no Canadá Atlântico. A tensão entre os benefícios percebidos, como redução da carga tributária para consumidores e aumento da competitividade empresarial, e as preocupações com as perdas de receita evidenciam a complexidade do impacto do GST/HST.

Blagrove destaca em sua obra que os governos provinciais, antecipando potenciais reduções na arrecadação, adotaram medidas compensatórias, incluindo pagamentos de transição federais e ajustes nos impostos sobre o capital corporativo, para mitigar os impactos negativos previstos.

No entanto, a implementação do HST revelou resultados variados entre as províncias, destacando a complexidade de sua adoção. Enquanto Terra Nova e Labrador enfrentaram perdas de receita significativamente maiores do que o esperado, Nova Escócia teve uma transição mais tranquila, com arrecadações que pouco desviaram dos níveis previstos. Essa divergência ressalta os desafios de

implementar uma reforma tributária ampla e as discrepâncias nas realidades econômicas provinciais.

Além dos aspectos econômicos e tributários, a reforma teve um impacto social notável, principalmente na maneira como os consumidores percebem e entendem a tributação sobre o consumo.

A ênfase na transparência e na apresentação dos impostos no momento da venda mudou a relação dos consumidores com a carga tributária, promovendo maior conscientização e responsabilidade fiscal.

Essa mudança, apesar da resistência inicial, acabou sendo reconhecida como um avanço positivo, contribuindo para uma maior aceitação do sistema tributário reformulado.

O caso do GST/HST no Canadá ilustra a importância de alinhar a legislação tributária com os princípios de eficiência, justiça e transparência. A experiência canadense oferece lições valiosas para outros países em busca de reformar sua tributação sobre o consumo, destacando os desafios e as potenciais recompensas de uma abordagem holística à reforma tributária.

Assim, a trajetória do Canadá rumo a um sistema tributário mais eficaz e equitativo reflete um compromisso contínuo com a melhoria da equidade fiscal e a promoção de uma economia mais competitiva e inclusiva.

### **3 IVA DUAL BRASILEIRO NA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023**

#### **3.1 Contexto histórico da reforma tributária no Brasil**

A discussão em torno da reforma tributária no Brasil tem sido um tema de grande relevância e interesse, especialmente com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132, em 15/12/2023, que finalizou as mais significativas mudanças no sistema tributário nacional desde a EC 18/65, depois regulada pelo Código Tributário Nacional.

No entanto, antes de adentrarmos nas especificidades da reforma recentemente aprovada, relevante se faz compreender o contexto histórico que a envolve.

Desde a redemocratização do país, a reforma tributária tem sido uma ambição de todos os governos, embora muitas vezes apenas sob o viés da simplificação, mais do que de mudanças radicais.

Sobre a necessidade de simplificação, assim versou o atual Secretário Extraordinário da Reforma Tributária e economista, Bernad Appy, no ano de 2015 sobre o cenário tributário brasileiro:

Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas.

Adicionalmente, a complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que o custo de apuração e recolhimento dos impostos (custo de conformidade) seja extremamente elevado. Segundo dados do Banco Mundial, o Brasil é o campeão mundial em tempo despendido pelas empresas para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, exigindo 2.600 horas de trabalho anuais de uma empresa de porte médio – mais do que o dobro do segundo colocado (ver Tabela 1).

Por fim, a complexidade e a insegurança sobre as regras aplicáveis resultam num altíssimo nível de contencioso entre os contribuintes e o fisco, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial.

Outrossim, o professor e tributarista, Fernando Scaff Facury (SCAFF, 2024), assim versou sobre as buscas pela reformulação tributária,

Isso é bastante nítido quanto à matéria financeira e tributária, pois desde a promulgação da Constituição de 1988 foram alvo de incontáveis tentativas de modificação, com ou sem êxito

No âmbito da reforma tributária muitas tentativas ocorreram, conforme os seguintes períodos presidenciais, sem êxitos substanciais: (1) Itamar: Comissão Ariosvaldo Mattos Filho; (2) FHC 1 e 2: PEC 175/95; (3) Lula 1: PEC 41/03 (transformadas em PEC 42 e PEC 44/03); (4) Lula 2: PEC 223/08; e (5) Bolsonaro: PEC 45/19, que encampou a PEC 110/19.

Nesse sentido, frisa-se que a busca por uma reforma tributária que simplifique o sistema e torne a carga tributária mais equitativa tem sido um constante ao longo das últimas décadas.

A título exemplificativo, em 22/09/2017, o Deputado Luiz Carlos Hauly, relator da comissão especial que estuda propostas para reforma tributária, apresentou a comissão sua proposta para a Reforma Tributária, denominada de Reengenharia



Tributária, com o viés de mudança do sistema tributário.

O texto preliminar previa a alteração do sistema tributário nacional com base:

extinção dos seguintes tributos: IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, todos federais; ICMS estadual; e ISS municipal. Em seus lugares, surgem um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS, e um imposto sobre bens e serviços específicos, de competência federal, que chamaremos de Imposto Seletivo - IS.

Interessante destacar que embora grandes divergências da reforma pretendida para com a reforma tributária aprovada no ano de 2023, o texto apresenta similaridade ao recém aprovado, tendo em vista a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS).

À época se pretendeu implementar um sistema tributário nos moldes do europeu, sendo *“baseado em um imposto de renda, um imposto sobre valor agregado incidente sobre bens e serviços e um imposto seletivo monofásico sobre itens específicos”*, conforme previsto no texto apresentado.

Nesse sentido, a reformulação previa dois impostos de competência da União, o Imposto de Renda, incidente sobre a renda, e o Imposto Seletivo, que incidiria sobre determinados itens. Ato contínuo, na esfera Estadual, pretendeu-se a alteração do Imposto sobre Circulação sobre Bens e Serviços pelo Imposto sobre Bens e Serviços, de natureza de imposto sobre valor agregado (IVA).

É relevante destacar que a reforma em questão teve origem no governo anterior, a partir de um modelo desenhado nos gabinetes do Ministério da Fazenda, em conjunto com professores que atuavam na qualidade de consultores de governo. Essa colaboração entre o setor público e especialistas do meio acadêmico reflete a complexidade e a abrangência das discussões que envolvem a reforma tributária, que vão desde aspectos técnicos até considerações políticas e sociais.

Os desafios enfrentados ao longo do processo de aprovação da reforma tributária foram consideráveis, envolvendo debates acalorados no Congresso Nacional, negociações entre diferentes setores da sociedade e ajustes constantes no texto da proposta.

Portanto, a reforma tributária aprovada representa um marco importante na

história do sistema tributário brasileiro, sinalizando uma tentativa de modernização e adequação às demandas da sociedade contemporânea.

### 3.2 IVA dual brasileiro: IBS E CBS – fundamentos e funcionamento

Passando ao ponto central do presente estudo, como retratado nos capítulos anteriores, a Emenda Constitucional nº 132/2023, proporcionou ao Brasil sua reforma tributária sobre o aspecto do consumo, tendo utilizado com base nos sistemas tributários modernos, principalmente Canadá e Índia, para instituir a cobrança de impostos sobre o consumo na modalidade dual.

Essa reformulação abordou os impostos e contribuições aplicados em diversas fases da cadeia de produção e consumo, substituindo o PIS, COFINS e IPI pela CBS - de competência federal - e o ICMS e ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços. Dessa forma, a reforma tributária referente ao consumo implementou o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) em sua modalidade dual.

Nesse viés de instituição do IVA dual, Fernando Scaff Facury (SCAFF, 2024) leciona:

*Por IVA dual, entenda-se uma peculiaridade federativa, pois serão dois impostos diferentes, submetidos à legislação correlata, cobrados por entes federativos distintos de forma concomitante.*

*No Brasil optou-se pela adoção de um sistema de IVA dual, através da cobrança de dois impostos distintos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a cargo da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a cargo dos 26 estados, dos 5.568 municípios e do Distrito Federal.*

A Emenda Constitucional propõe uma mudança significativa no sistema tributário, buscando estabelecer a neutralidade e a não cumulatividade do IVA.

A neutralidade visa assegurar que a tributação não distorça as decisões econômicas, evitando favorecimentos ou desfavorecimentos injustificados a setores ou regiões. Por sua vez, a não cumulatividade busca permitir o crédito do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

### 3.4 Lacunas da Emenda Constitucional

Um ponto que vem sendo bastante discutido quanto ao texto aprovado, são as lacunas deixadas pela Emenda Constitucional, haja vista os inúmeros dispositivos que serão regulamentados por lei complementar.

O professor, Eduardo Salusse<sup>4</sup>, destaca que pelo menos 71 componentes da reforma tributária precisam de regulamentação

Não obstante as inúmeras lacunas deixadas no texto e que serão regulamentadas por lei complementar, o novo regime tributário estabeleceu o prazo de 180 dias para o envio de projetos das leis complementares.

Diante da necessidade de formulação das leis complementares, o Ministério da Fazenda editou uma portaria, dia 12/01/2024, que institui o Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC). Em síntese, o objetivo é subsidiar e fazer o assessoramento técnico para a implementação da reforma tributária e subsidiar a elaboração de projetos referentes ao texto.

A iniciativa será composta por dois núcleos, sendo uma Comissão de Sistematização e um Grupo de Análise Jurídica e por Grupos Técnicos. Caberá à Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária prestar o apoio técnico e administrativo às reuniões das instâncias.

Estão sendo constituídos ainda 19 grupos técnicos (GTs), que serão responsáveis por tratar do suporte à edição das leis complementares.

Quanto ao IBS e CBS, foram criados oito grupos específicos com o viés de discutir desde o contencioso administrativo desses impostos até a distribuição dos recursos advindos do recolhimento destes. Além de outros GTs que possuem interesse comum na matéria, com o GT 2, que apresenta como eixo temático as “Imunidades”.

### 3.5 Comparação com o modelo canadense: potenciais lições

Em último ponto de estudo, necessário fazer um aparato comparativo entre o modelo de IVA Dual proposto pelo Canadá e o instituição pelo Brasil, por meio da EC

---

<sup>4</sup> Professor em direito tributário da Escola de Direito de SP (FGV Direito SP) e outras instituições e responsável executivo de pesquisa no Núcleo de Estudos Fiscais da Escola. Sócio fundador do escritório responsável pela área de direito tributário. Conselheiro Honorário e atual Presidente do MDA – Movimento de Defesa da Advocacia. Colunista no Jornal Valor Econômico (Fio da Meada).

132/2023, destacando lições relevantes e que podem ser implementadas

A implementação do sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual no Brasil, inspirado em parte pela experiência do Canadá com seu *Goods and Services Tax* (GST) e *Harmonized Sales Tax* (HST), reflete um esforço significativo para modernizar e simplificar o sistema tributário, visando promover a eficiência, a justiça tributária e a neutralidade fiscal.

Embora os contextos e as estruturas políticas de Brasil e Canadá sejam distintos, a comparação entre os dois modelos revela aspectos fundamentais que podem oferecer insights valiosos para a implementação e aprimoramento da reforma tributária brasileira.

Um dos principais objetivos dessa reforma é alcançar a neutralidade fiscal, assegurando que a tributação não interfira nas decisões econômicas dos indivíduos e das empresas.

A experiência canadense na harmonização do GST com os impostos provinciais sobre vendas por meio do HST ilustra a capacidade de simplificar o sistema tributário, reduzindo tanto a complexidade quanto os custos de conformidade para os contribuintes.

O Brasil busca uma meta similar ao substituir tributos complexos e cumulativos por um sistema dual de IVA, com a CBS na esfera federal e o IBS envolvendo estados e municípios, visando simplificar a cobrança de impostos e reduzir o peso da burocracia sobre a economia.

A abordagem federalista adotada em ambos os países demanda uma coordenação cuidadosa entre diferentes níveis de governo. No Canadá, a cooperação entre o governo federal e as províncias na implementação do GST/HST facilitou uma aplicação mais uniforme do imposto em todo o país. No Brasil, a eficácia do IBS e da CBS requer uma coordenação similar para assegurar uma distribuição equitativa das receitas tributárias e promover um tratamento justo a todos os contribuintes, independentemente de sua localização.

Outro ponto importante é a transparência e a educação fiscal. A reforma no Canadá enfatizou a importância de comunicar efetivamente com os contribuintes para aumentar a compreensão e a aceitação do GST/HST. O Brasil pode se beneficiar de abordagens semelhantes para educar a população sobre os benefícios e o funcionamento do novo sistema tributário, facilitando assim a transição e promovendo uma maior conformidade fiscal.

A capacidade de adaptar o sistema tributário às condições econômicas locais é crucial. A flexibilidade oferecida às províncias canadenses no ajuste das alíquotas do HST destaca como sistemas tributários podem ser moldados para atender às necessidades específicas de diferentes regiões. No Brasil, considerar as diversidades regionais na aplicação do IVA dual pode ajudar a garantir que o sistema seja justo e equitativo, refletindo as capacidades econômicas variadas entre estados e municípios.

Por fim, enfrentar os desafios e as resistências é parte integrante do processo de reforma tributária. A experiência canadense demonstra que apesar das dificuldades iniciais, a comunicação clara dos benefícios de longo prazo da reforma, acompanhada de medidas de apoio adequadas, pode facilitar a aceitação e contribuir para o sucesso da implementação.

Em conclusão, a reforma tributária que introduz o sistema de IVA dual no Brasil, inspirando-se no modelo canadense, apresenta uma oportunidade para modernizar a cobrança de impostos e promover uma economia mais dinâmica e justa. As lições aprendidas com a experiência do Canadá, incluindo a importância da neutralidade fiscal, simplificação do sistema, coordenação intergovernamental, transparência e adaptação às realidades locais, são valiosas para orientar o Brasil em seu caminho rumo a um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

# **VALUE-ADDED TAX: COMPARATIVE STUDY BETWEEN THE BRAZILIAN DUAL VAT INTRODUCED BY CONSTITUTIONAL AMENDMENT NO. 132/2023 AND CANADA'S GST/HST MODEL**

## **ABSTRACT**

This research proposes a comparative study between two Value-Added Tax (VAT) models: the Dual VAT introduced in Brazil by Constitutional Amendment No. 132/2023 and the GST/HST system adopted in Canada. The goal was to analyze the economic, social, and administrative implications of these tax approaches. The theoretical foundation addresses the nature and objectives of VAT, while the analysis of the Canadian model highlights its efficiency. The Brazilian proposal aims to unify taxes on consumption, transferring simplification, and cost reduction to companies. The research sought to identify lessons from the Canadian experience to contribute to public policies adapted to the Brazilian reality. The conclusions highlight the main points of each model, considering revenue collection, equity, administrative efficiency, and business competitiveness.

Keywords: Value-Added Tax. Brazilian Dual VAT. EC 132/2023. Tax Reform. GST/HST Model.

## REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado.** Revista Interesse Nacional, Ano 8, n. 31, 2015. Avi-Yonah, Reuven S. The three goals of taxation. Tax L. Rev. 60, no. 1. 2006. Disponível em: <https://interessenacional.com.br/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado/>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2024.

Blaggrave, Patrick. **An Analysis of the Impact of the Harmonized Sales Tax on Provincial Revenues in Atlantic Canada.** Canadian Public Policy / Analyse de Politiques, vol. 31, no. 3, 2005, pp. 319–31. JSTOR. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/3552444>. Acesso em: 13 de março de 2024.

Câmara dos Deputados. **Relator apresenta proposta para a Reforma Tributária.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/noticias/relator-apresenta-proposta-para-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2024.

Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária. Propostas apresentadas pelo Relator em 22.08.17.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/propostas-apresentadas-pelo-relator-em-22-08.17>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2024.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A gênese do imposto sobre o valor agregado.** Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. 2008; p. 245.

ENACHE, Cristina. **VAT Rates in Europe, 2022.** Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe/>. Acesso em: 25 de março de 2024.

FGV. **Pelo menos 71 componentes da reforma tributária precisam de regulamentação.** Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/pelo-menos-71->

componentes-reforma-tributaria-precisam-regulamentacao. Acesso em 27 de fevereiro de 2024.

FACURY, Fernando Scaff. **Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor (parte 1)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-19/panorama-sobre-a-ec-132-um-salto-no-escuro-com-torcida-a-favor-parte-1/>. Acesso em: 03 de março de 2024.

Government of Canada. **Charge and collect the tax – Which rate to charge**. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-collect-which-rate.html>. Publicado em: 30 de novembro de 2023. Acesso em: 25 de fevereiro de 2024.

IMB (Instituto Mauro Borges). **Alíquota do IVA pode chegar a 30%, mostra simulação do IMB**. Goiás: IMB, 2 atrás. 2023. Disponível em: [https://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2444:aliquota-do-iva-pode-chegar-a-30-mostra-simulacao-do-imb&catid=8&Itemid=208](https://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2444:aliquota-do-iva-pode-chegar-a-30-mostra-simulacao-do-imb&catid=8&Itemid=208) . Acesso em: 03 de dezembro de 2023.

IPEA; OAB/DF. **Reforma tributária: Ipea-OAB/DF**. Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

LUKIC, Melina Rocha. **Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? Consultor Jurídico (Conjur)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 03 de março de 2024.

Mattos Filho Advogados. **Reforma Tributária é aprovada no Senado Federal: Confira o novo sistema proposto pelo texto que retornará para a análise da Câmara dos Deputados**. Disponível em: <https://www.mattosfilho.com.br/unico/reforma-tributaria-aprovada-senado/>. Acesso em: 12 de abril de 2023.



MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo**. Revista Direito Tributário Atual, nº 53, ano 41, p. 415-451, São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

LUKIC, Melina Rocha. **IVA em Países Federativos: o Caso do GST/HST Canadense**. In: SCAFF, F. F. (Org) TORRES, H. T. (Org.) ; DERZI, M. A. M. (Org.) ; BATISTA JUNIOR, O. A.. (Org.). A Crise do Federalismo em Estado de Pandemia. 1ed.Belo Horizonte: Letramento, 2021, v. 1, p. 300-320.

Santos, Lisandra Viegas dos. **Análise do Imposto de Valor Agregado (IVA) e seu impacto na reforma tributária**. / Lisandra Viegas dos Santos. \_\_ São Luís, 2022. 63f.

Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>  
Acesso em: 03 de dezembro de 2023.