

A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E OS DESAFIOS DO MODELO IVA NO FEDERALISMO

Lina Braga Santin Cooke

Doutoranda em Direito Tributário na PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela FGV. Foi Coordenadora Executiva do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV), onde atualmente coordena o Projeto do Novo CTN e é pesquisadora do Projeto IVA. Diretora de Projetos do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA). Colaboradora do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Secretária executiva da Comissão de Direito Tributário do IASP.

Artigo recebido em 07.12.2023 e aprovado em 18.12.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Alemanha 3 Austrália 4 Canadá 5 Índia 6 União Europeia (UE) 7 Comparativo da experiência internacional dos IVAs federais analisados 8 Conclusão: o modelo IVA é compatível com Estados federados e tem potencial para enfrentar os principais problemas da tributação sobre o consumo no Brasil 9 Referências.

RESUMO: A tributação contemporânea sobre o consumo demanda arrecadação da maior receita possível da forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte. O modelo moderno de IVA¹ revela-se adequado para atingir tais objetivos, especialmente quando pautado pelos princípios da simplicidade, isonomia, neutralidade e transparência, com características básicas de incidência no destino, sobre receita líquida de impostos e base ampla, não cumulatividade plena com direito a crédito integral e imediato, alíquotas uniformes e poucas exceções. Por se tratar de uma tributação com base unificada, os Estados federais que adotam o modelo IVA aplicam características específicas para atender ao requisito da autonomia dos entes subnacionais. Quando comparado a outras formas de tributação sobre o consumo, conclui-se pela superioridade do modelo IVA, que revela potencial de solucionar os principais problemas da tributação sobre o consumo do Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação sobre o consumo. IVA. Federalismo.

1. “IVA moderno” é um termo cunhado pelo livro *The modern VAT* publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e que a literatura econômica recente tem usado como sinônimo de um IVA simples, de base ampla, boas características econômicas e alto poder de arrecadar.

THE UNIFICATION OF CONSUMPTION TAXATION: THE INTERNATIONAL EXPERIENCE AND THE CHALLENGES OF THE VAT MODEL IN FEDERALISM

CONTENTS: 1 Introduction 2 Germany 3 Australia 4 Canada 5 India 6 European Union (EU) 7 Comparison of the international experience of federal VATs analyzed – conclusion 8 Conclusion: the VAT model is compatible with federated states and has the potential to address the main problems of consumption taxation in Brazil 9 References.

ABSTRACT: Contemporary taxation on consumption demands the collection of the greatest possible revenue in the most neutral and least burdensome way for the taxpayer. The modern VAT model proves to be adequate to achieve these objectives, especially when guided by the principles of simplicity, isonomy, neutrality and transparency, with basic characteristics of incidence at the destination, on net tax revenue and a broad base, not being fully cumulative with rights, full and immediate credit, uniform rates and few exceptions. As it is taxation with a unified basis, the federal States that adopt the VAT model apply specific characteristics to meet the requirement of autonomy of subnational entities. When compared to other forms of consumption taxation, the conclusion is that the VAT model is superior, which reveals the potential to solve the main problems of consumption taxation in Brazil.

KEYWORDS: Taxation on consumption. VAT. Federalism.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas tentativas de reforma tributária e implementação de um IVA no Brasil, o federalismo do Estado brasileiro foi apontado reiteradamente como um dos grandes empecilhos, tendo em vista o modelo atual de repartição da base do consumo entre os três níveis da federação sob o pretexto de manutenção de suas autonomias.

Não obstante as particularidades brasileiras, especialmente por nossa federação ser tripartite, possuindo dois níveis de governos subnacionais, a experiência internacional apontou algumas alternativas para conciliar a adoção do IVA no federalismo. Enquanto algumas federações adotam um IVA subnacional e descentralizam sua gestão e arrecadação em variados graus, outras utilizam um IVA unitário com o compartilhamento e alocação de receitas aos entes subnacionais².

2. Há países que apenas compartilham a receita (por exemplo, Marrocos, Japão, Coreia e Reino Unido) e há aqueles cuja receita do IVA nacional é transferida diretamente para os Estados (por exemplo, Austrália, Alemanha, Áustria e Nigéria). O grau de alocação varia e muda com o tempo: na Austrália, a redistribuição é total. O compartilhamento ocorre, por exemplo, na Alemanha (50%), Espanha (1/3), Áustria (1/4), Nigéria (65%), Argentina (40%). Por outro lado, em algumas federações, o IVA nacional não é compartilhado (por exemplo, Suíça, IVA federal

A questão central na adoção de um IVA por um Estado federal reside no respeito à autonomia das regiões subnacionais. Os Estados federais costumam indagar se o IVA pode ser gerenciado autonomamente pelos entes subnacionais, ou, em vez disso, um IVA federal unificado seria a única opção disponível. Também haveria uma terceira opção que une as duas anteriores: a convivência de dois IVAs, um federal e outro subnacional. Esta terceira opção do chamado “IVA dual” tende a gerar menos resistência perante os críticos de propostas de reforma para unificar a incidência sobre o consumo porque se tem a ideia de que um IVA dual manteria a competência legislativa da União e dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Contudo, conforme se verá a seguir, os maiores desafios para implantação de um IVA em federações são resolvidos pela harmonização da base de incidência e das alíquotas em vigor, enquanto num modelo dual aumentam as preocupações normais com harmonização e unicidade, além da maior complexidade causada pela coexistência de dois IVAs. Ademais, para garantir a boa funcionalidade do IVA dual, não é possível manter-se as largas autonomias individuais legislativas (tal qual existente no modelo brasileiro atual), de tal forma que a escolha por um IVA dual ou IVA único em pouco ou nada altera o grau de autonomia individual legislativa sobre o imposto pelos entes.

Embora não sejam muitos os países que utilizam o IVA como fonte de financiamento de governos subnacionais³, entendemos importante analisar os arranjos institucionais dos modelos de IVA adotados pelos países federalistas Alemanha, Austrália, Canadá, Índia, e, por fim, pela União Europeia, considerada como uma confederação dos seus países-membros.

do Canadá, Rússia desde 2001) (SWISTAK, Artur. VAT in federal countries: international experience. *Seminar ICMS and the future of the States*, São Paulo, Brazil, September 2015).

3. Em levantamento efetuado pela autora, foram identificados aproximadamente 30 países no mundo que adotam a forma federativa de Estado, dos quais ao menos cinco utilizam Sale Tax (Comores, Estados Unidos, Iraque, Malásia e Sudão do Sul), apenas dois utilizam o IVA dual (Canadá e Índia), e, dos demais, ao menos 16 possuem IVA unificado (dentre eles, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Bósnia e Herzegovina, Emirados Árabes, Etiópia, México, Nepal, Nigéria, Paquistão, Rússia, Sudão, Suíça e Venezuela).

2 ALEMANHA

A base de cálculo do IVA alemão é ampla e incide sobre todos os bens e serviços, exceto aqueles expressamente mencionados. A alíquota regular do IVA na Alemanha é de 19%. Há também uma taxa reduzida de 7% aplicada aos seguintes bens e serviços, dentre outros: (i) mercearias, (ii) livros, jornais e outros produtos da indústria gráfica (no entanto, não os *e-books*); (iii) bilhetes de entrada para teatros, concertos e museus; (iv) aluguel de curto prazo (ou seja, menos de seis meses) de instalações residenciais e de dormir. Além disso, existem outras alíquotas especiais para os agricultores de 5,50% e 10,70%.

O federalismo fiscal praticado na Alemanha é provavelmente o melhor exemplo de federalismo cooperativo existente. Por um lado, embora a Constituição alemã conceda elevado grau de autonomia aos estados (*länder*), na prática, a grande abrangência da legislação federal deixa pouco espaço para a atuação autônoma dessas unidades de governo. Por outro lado, os estados têm grande influência sobre a elaboração das leis federais que lhes afetam, especialmente na área tributária. Assim, as unidades subnacionais têm espaço muito restrito para o exercício de autonomia fiscal, mas participam intensamente da formulação das políticas que afetam suas finanças.

Em relação à disponibilidade de recursos, os três níveis de governo têm impostos próprios, mas esses têm arrecadação muito inferior ao IVA, a exemplo do IPVA estadual e do IPTU municipal, no caso brasileiro. Na Alemanha, o imposto de renda e o IVA correspondem a cerca de 70% da arrecadação total, são regidos por leis federais e administrados pelos estados. Com relação à alocação das receitas arrecadadas, o complexo procedimento é explicado minuciosamente por VARSANO⁴:

A alocação dos recursos disponíveis entre unidades de governo é feita por meio de um procedimento complexo, o Sistema de Equalização Fiscal, que está subordinado ao preceito constitucional de igualdade de condições de vida em todo o país. O procedimento tem quatro fases. Na primeira fase ocorre a distribuição vertical dos recursos, ou seja, a receita tributária total é dividida entre o governo federal e os

4. VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*, Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fev. 2014.

länder, com parcela reservada para uma subvenção às municipalidades (que, para efeito de finanças públicas são consideradas integrantes dos *länder*). Na segunda, a receita que cabe aos *länder* é distribuída entre eles (distribuição horizontal). Na terceira fase, promove-se a equalização das receitas dos *länder* (equalização financeira). Na última, definem-se as transferências suplementares do governo federal para os *länder* mais pobres (suplementação federal).

[...]. A distribuição vertical do IVA é definida por lei, varia ano a ano e é, portanto, o que flexibiliza a distribuição vertical. Contudo as variações são pequenas e o governo federal tem recebido aproximadamente 53% da receita (incluídos cerca de 12% que são transferidos para a UE), os *länder* cerca de 45% e os *gemeinden* por volta de 2% da receita do ano.

Quanto ao IVA, a parcela que cabe aos *länder* tem duas diferentes distribuições: pelo menos 75% do montante são distribuídos na proporção das populações das unidades e não mais que 25% são atribuídos às unidades cuja receita de impostos próprios somada à parcela que lhes cabe dos impostos de renda é, *per capita*, menor que a receita *per capita* média nacional desses impostos.

O valor atribuído a cada um desses *länder* é função crescente da diferença entre a receita *per capita* média nacional e a sua receita *per capita*. As fases de equalização financeira e suplementação federal não envolvem redistribuição da receita do IVA e sim da receita total ao final da segunda fase. Na terceira ocorre redistribuição de receita entre os *länder* e na quarta redistribuição vertical. O objetivo é, ao final, obter uma distribuição de receita que corresponda às necessidades de receita de cada unidade da federação de modo a satisfazer o princípio constitucional da igualdade de condições de vida em todo o país.

A principal deficiência desse sistema de partilha de receitas é o desincentivo ao esforço de arrecadação das unidades. Além disso, ele pode dar origem a competição por investimentos, cujo instrumento seria o afrouxamento do controle de evasão por parte das administrações tributárias.

3 AUSTRÁLIA

O imposto sobre bens e serviços (Goods and Services Tax – GST), introduzido em julho de 2000, substituiu o WST (Wholesale Sales Tax), tributo federal cobrado nas vendas de produtos em atacado. Ele favorecia o setor de serviços, pois só era cobrado sobre bens a uma alíquota de 32%. A reforma do GST extinguiu o WST, juntamente com outros dez impostos indiretos sobre o consumo,

sendo nove estaduais e um federal, tais como o imposto sobre hotéis e motéis, instituições financeiras, operações de débito, documentos, etc.⁵

Na época de sua implementação, o Governo promoveu uma campanha ampla demonstrando as vantagens da reforma, ressaltando que todos os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) utilizavam o IVA, menos a Austrália e os Estados Unidos, que o sistema estimula a poupança, o investimento e a produtividade, bem como reduz informalidade, favorece crescimento econômico e mais empregos, reduz custos de *compliance*, se adapta à nova economia baseada em serviços, aumenta as receitas do governo e diminui a carga tributária sobre exportações, tudo em prol de uma sociedade mais igualitária.

A implementação do IVA foi imediata, sem faseamentos. O WST foi extinto no mesmo dia em que o GST entrou em vigor. Nos dois anos seguintes aconteceram as ações de monitoramento de preços, para evitar aumentos abusivos, e ações de comunicação, com elaboração de guia de *compliance* para empresas e consumidores.

O GST australiano incide sobre todos os bens e serviços na Austrália. A alíquota é de 10%, com exceção de (i) alíquota zero para exportações, alguns produtos alimentares, a maioria dos produtos e serviços médicos e de saúde, a maioria dos cursos educacionais, cuidado infantil, serviços religiosos, água, serviços de esgoto e drenagem e transporte internacional; e (ii) isenção para suprimentos financeiros, aluguel residencial e venda de instalações residenciais, acomodação de longo prazo em instalações residenciais comerciais e eventos de captação de recursos realizados por entidades beneficentes e sem fins lucrativos⁶.

Empresas com faturamento inferior a 75 mil dólares australianos são isentas, mas podem se registrar voluntariamente e ter restituição de crédito. O tempo de restituição do crédito pode ser mensal, quadrimestral ou anual, a depender do faturamento.

5. Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. *Relatório de pesquisa Endeavor Brasil*: 2019/02. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando=-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/?gclid=CjwKCAiAnfjyBRBxEiwA-EECLP9oMNoOYJ1jVUjcsuV2twgbMncYoVonBAhzzs-fofK78Qq-9Fes51hoCO8QQAvD_BwE. Acesso em: 1 out. 2023.

6. Austrália – Indirect tax guide. KPMG, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/australia-indirect-tax-guide.html>. Acesso em: 1 out. 2023.

A administração do tributo é totalmente federal, mas a maior parte da receita é repassada aos estados, normalmente 95⁹⁷%. Por isso não é genuinamente um IVA subnacional, posto que é regido por lei nacional e arrecadado pelo governo central que distribui sua receita líquida dos custos administrativos às unidades subnacionais.

A receita do GST substituiu as transferências de assistência financeira do governo central para os subnacionais até então existentes bem como a receita de diversos impostos estaduais que foram abolidos, dentre eles o Bank Account Debits Tax, conhecido como BAD tax, semelhante ao imposto e, mais tarde, contribuição sobre movimentação financeira (CPMF), que existiram no Brasil.

Para viabilizar a transição, o governo central e os estados acordaram instituir transferências de recursos temporárias que terminariam em junho de 2006 que, tal como o “seguro-receita” da Lei Kandir, garantiriam que nenhuma unidade perderia receita durante o período de transição. No entanto, já no ano fiscal 2003-2004 apenas uma unidade subnacional teve receita abaixo do mínimo garantido e o mecanismo de compensação pôde ser eliminado.

A receita do GST é repartida entre estados e territórios de acordo com o Método de Equalização Fiscal Horizontal que, a exemplo do sistema alemão, pretende que todas as unidades sejam capazes de prover o mesmo padrão de serviços públicos, mas que, diferente da equalização alemã, condiciona o atingimento dessa meta à igualdade de esforço de arrecadação própria e de eficiência no uso dos recursos públicos.

Na prática, os coeficientes de participação são definidos por comissão com base em um modelo complexo. O modelo toma por base iguais participações *per capita* de todas as unidades e as ajusta pelas necessidades de certos serviços e pelas receitas peculiares a cada unidade para chegar aos valores das transferências *per capita* para cada uma delas.

A Austrália é pioneira na operacionalização dos mecanismos para efetivar a coleta do IVA sobre a oferta digital. Desde 2017, o fato gerador do tributo foi adaptado para abarcar serviços e bens digitais, gerando um aumento de US\$ 350 milhões em receitas para o governo.

7. Parlamento da Austrália. Commonwealth payments to the states. *Budget Review 2013-14*, Index 2014. Disponível em: https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201314/ComPayments. Acesso em: 1 out. 2023.

4 CANADÁ

O IVA foi adotado no Canadá em 1991 unilateralmente pelo governo federal, já com o nome de Imposto sobre Bens e Serviços (GST) em substituição ao Imposto sobre Vendas do Manufaturador (MST). Trata-se de um IVA dual com alíquota federal de 5% (Goods and Services Tax – GST) e alíquotas estaduais adotadas livremente pelos estados (Harmonized Sales Tax – HST – e Quebec Sales Tax – QST). Os estados foram aderindo aos poucos ao novo sistema, de forma que hoje existem quatro estruturas operando simultaneamente:

- 1) IVA HARMONIZADO (HST): 5 ESTADOS: recolhido pelo governo federal, mas com divisão da alíquota entre União e estados. Alíquotas:
 - a) New-Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Prince Edward Island (5% GST + 10% IVA estadual = 15%)
 - b) Ontario (5% GST + 8% sales tax = 13%).
- 2) IVA FEDERAL (GST) SEM IVA ESTADUAL: 1 ESTADO E 3 TERRITÓRIOS: Alberta, Yukon, Northwest Territories, Nunavut (5% GST).
- 3) IVA FEDERAL (GST) + IVA ESTADUAL (QST): 1 ESTADO. O IVA estadual do Quebec (Quebec Sales Tax – QST) possui regras próprias, apesar de serem similares às do IVA federal desde 1995. O tributo federal e o estadual são arrecadados pelo estado, que repassa para a União a parte referente a ela. Alíquota:
 - a) Quebec (5% GST + 9,975% QST = 14,975%).
- 4) IVA FEDERAL (GST) + SALES TAX: 3 ESTADOS. Alíquotas:
 - a) British Columbia e Manitoba (5% GST + 7% sales tax = 12%)
 - b) Saskatchewan (5% GST + 6% sales tax = 13%)

O HST e o GST têm legislações unificadas, cabendo aos estados apenas decidir a alíquota da porção estadual (as regras de crédito, base arrecadatória e número de registro são iguais). Já os *sales tax* estaduais possuem regras distintas, sendo cobrados de forma semelhante aos *sales tax* dos Estados Unidos, tendo diferentes tipos de isenções, sem restituição de crédito. Já o QST, apesar de ter a legislação semelhante ao HST e GST, possui seu próprio número de registro e seu próprio sistema de restituição de crédito.

O HST e o GST são administrados pela União, o QST é administrado pelo Quebec e os *sales tax* por cada estado. A distribuição de receitas ocorre conforme as alíquotas do GST, para o governo federal, e as alíquotas do HST e GST para os respectivos entes, sem repasses.

No nível federal há isenções para alimentação, medicamentos, pequenas empresas, organizações sem fins lucrativos, caridade, setor público, habitação e serviços financeiros. No nível estadual é variável.

A complexidade do sistema gerada pela incidência de quatro sistemas distintos no território ao mesmo tempo é um desafio presente no país. Nos estados que aplicam o *sales tax*, empresas podem sofrer com o efeito cascata sem direito a restituição, havendo regras diferentes para pequenas empresas, além das diferentes listas de produtos isentos. Quebec tem autonomia sobre o QST, podendo com ele gerar instabilidade jurídica no futuro ou incentivar a guerra fiscal (como já aconteceu), uma vez que pode alterar livremente sua legislação.

Não obstante os pontos acima e apesar de complexo, o sistema funciona harmoniosamente. Especialista em IVA e grande conhecedora do modelo canadense, Melina Rocha LUKIC entende que a “experiência do Canadá mostrou que um IVA federal pode perfeitamente funcionar em um país onde os entes federativos subnacionais têm seus próprios sistemas de tributação de bens e serviços, tal como ocorre no Brasil”⁸.

Richard BIRD⁹ destaca que a experiência canadense demonstra que, com boa administração tributária, é perfeitamente viável operar um IVA de nível subnacional com base no destino. Ele ressalta também que é provável que uma única administração central e uma base comum (como no HST) sejam administrativa e economicamente mais eficientes. Contudo, quando houver um alto grau de cooperação intergovernamental, como é o caso do Canadá, com um sistema uniforme, fiscalização unificada e conjunta e um bom intercâmbio de informações, é possível manter um nível satisfatório de eficiência.

BIRD acrescenta que o IVA subnacional pode funcionar bem, especialmente em um país desenvolvido com um bom imposto central, boa administração e

8. LUKIC, Melina Rocha. Reforma tributária: a solução é o modelo canadense. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>. Acesso em: 1 out. 2023.

9. BIRD, Richard M. Decentralizing value added taxes in federations and common markets. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, p. 655, nov. 2013.

boa cooperação entre governos. O autor entende que se Quebec e Canadá, com sua longa e turbulenta história puderam trabalhar juntos pelo interesse mútuo para desenvolver um sistema regional de IVA viável, é plenamente possível para outras federações encontrar uma forma cooperativa de desenvolver um sistema administrativo integrado do IVA, permitindo, ao mesmo tempo, que os estados-membros mantenham um controle significativo sobre suas receitas.

Conclui o autor que a experiência do Canadá sugere que, embora uma lei uniforme e única administração central sejam mais efetivas e eficientes, a condição mais necessária para o sucesso do IVA subcentral em um mercado comum não é a convergência completa de leis ou administração central, mas simplesmente uma boa administração tributária (em qualquer nível), bem como um alto grau de cooperação intergovernamental, por exemplo, através de auditoria unificada ou pelo menos através de um sistema uniforme de registro de IVA e um nível muito alto de troca de informações – em outras palavras, mais ou menos o pacote de reformas administrativas que Cnossen (2010) sugeriu para a União Europeia.

5 ÍNDIA

A Índia é uma federação, composta por sete territórios federais e 28 estados, cujo grau de autonomia é tradicionalmente alto. A Constituição fixa a competência para criar impostos do governo central e dos estados, os governos locais não têm competência para criar impostos, embora os estados possam delegar-lhes tal poder.

VARSANO¹⁰ destaca que a evolução da tributação indireta na Índia guarda certa semelhança com a do Brasil. Contudo, já em 1999 iniciou-se o longo processo de introdução do IVA, que foi gradualmente ganhando adeptos: o estado de Haryana foi o pioneiro, em 2003; Déli e 19 estados instituíram em abril de 2005; dos oito restantes, um introduziu o IVA em outubro de 2005, cinco em abril de 2006, um em janeiro de 2007, e Uttar Pradesh, o mais populoso, somente em janeiro de 2008.

10. VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*, Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fev. 2014.

Note-se que o governo central se comprometeu a compensar, à semelhança do “seguro-receita” da Lei Kandir, 100% das perdas de receita que acaso ocorressem no primeiro ano de vigência do IVA, 75% das do segundo e 50% das do terceiro. Esta primeira experiência de introdução do IVA melhorou a tributação indireta indiana, mas não foi suficiente para acabar com as distorções e os efeitos nocivos do modelo.

Assim, em 2017, dando sequência ao processo de reformas, a Índia adotou GST (Goods and Services Tax), com base ampla, substituindo os tributos indiretos anteriores, como o IVA, CST, IS etc.¹¹ Assim, o GST indiano foi introduzido como um IVA dual com seis alíquotas diferentes: 0,25%, 3%, 5%, 12%, 18% e 28%. Há uma ampla lista de exceções a 0%, como frutas, vegetais e hotéis com tarifas baixas. Esta multiplicidade de alíquotas gera complexidade e insegurança jurídica. Por exemplo: (a) alíquota de uma barra de chocolate varia conforme a porcentagem de cacau; e (b) alíquota para restaurantes varia em 13% se eles têm ou não ar-condicionado ou se servem bebidas alcoólicas¹².

O GST indiano tem três subdivisões: (i) CGST, estadual, e o (ii) SGST, federal, que são cobrados juntos nas operações dentro dos estados, sendo cada alíquota dividida igualmente entre os governos federal e estadual (ex.: alíquota de 28% = 14% União + 14% estado). Possuem a mesma estrutura legal, com a diferença de que o crédito gerado por um não pode ser usado para pagar o outro.

E a terceira subdivisão é o IGST, de competência federal, que incide sobre operações interestaduais e de importação. A alíquota é arrecadada integralmente pelo governo federal, mas 40% da sua receita é destinada aos estados e 60% ficam com a União. Seu crédito pode ser usado para pagamento do CGST, SGST e IGST.

Toda gestão do GST é realizada no portal da GSTN (Good and Services Tax Network). A GSTN é uma empresa não governamental, sem fins lucrativos, que realiza todas as funções operacionais do GST, como registro dos pagadores, cobrança, pagamentos, utilização dos créditos, desenvolvimento dos sistemas

11. Evolução do GST na Índia. Disponível em: <https://www.gst.gov.in/about/gst/history>. Acesso em: 1 out. 2023.

12. Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. *Relatório de pesquisa Endeavor Brasil*: 2019/02. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando=-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/?gclid=CjwKCAiAnfjyBRBxEiwA-EECLP9oMNoOYj1jVUjcsuV2twgbMNCYoVonBAhzzs-fofK78Qq-9Fes51hoCO8QQAvD_BwE. Acesso em: 1 out. 2023.

operacionais, fiscalização etc. O portal *online* é único para todos os pagamentos do GST e cada empresa tem um número único de registro. Há uma divisão entre União e estados para a administração das contas.

A regulamentação do GST é realizada pelo comitê gestor (GST Council), que é responsável por votar as regulamentações do GST referentes a alíquotas, formas de cobrança, regimes, créditos, isenções e a distribuição de receita entre estados e União. As decisões são tomadas por maioria de dois terços, sendo que a União tem um terço dos votos e os estados têm dois terços. O comitê teve tanto sucesso que o país está avaliando reproduzir seu formato para outras áreas que demandam diálogo entre União e estados¹³.

Empresas de serviços financeiros e manufatureiras com faturamento de até US\$ 210 mil (15 milhões de rúpias) podem contribuir entre 1 e 2% da receita em vez de pagar o GST, enviando documentação a cada quatro meses, sem direito a crédito. Muitos pequenos contribuintes têm optado por aderir voluntariamente ao GST, mesmo quando isentos, para aproveitarem os créditos e viabilizar operações com grandes empresas¹⁴.

A implementação do novo GST não teve faseamento, ou seja, os 17 tributos estaduais e federais foram substituídos imediatamente, ao mesmo tempo que as seis novas alíquotas do GST entraram em operação. Uma vez que não houve faseamento, ficou sob responsabilidade das empresas se prepararem com antecedência para o primeiro dia, providenciando o treinamento e a contratação de pessoas para as equipes, compra de *software*, revisão de contratos, mudança de preços e da estrutura contábil.

Diversas alterações legais ocorreram durante o processo – em um ano e meio foram mais de 200 –, assim como mudanças de prazos e revisão de alíquotas. As alíquotas foram revisadas para diminuir os preços, satisfazendo grupos de interesse (como foi o caso dos comerciantes de roupas, agências de segurança, *traders de commodities*) ou incentivando o consumo de certos bens para aquecer a economia (como foi o caso dos eletrodomésticos, em junho de 2018).

13. Disponível em: <https://www.gst.gov.in/about/gst/council>. Acesso em: 1 out. 2023.

14. Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. *Relatório de pesquisa Endeavor Brasil*: 2019/02. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando=-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/?gclid=CjwKCAiAnfjyBRBxEiwA-EECLP9oMNoOYj1jVUjcsuV2twgbMNcYoVonBAhzzs-fofK78Qq-9Fes51hoCO8QQAvD_BwE. Acesso em: 1 out. 2023.

6 UNIÃO EUROPEIA (UE)

A UE adotou regras gerais em matéria de IVA, mas a aplicação destas regras pode variar de país para país. Na maioria dos casos, o IVA é devido sobre todos os bens e serviços em todas as fases da cadeia de abastecimento, incluindo a venda ao consumidor final. O imposto é devido desde o início até ao final de um processo de produção, por exemplo, aquisição de componentes, transporte, montagem, entregas, embalagem, seguros e transporte marítimo até ao consumidor final.

Todos os IVAs de países-membros da UE seguem as regras estipuladas na Diretiva Europeia do IVA (EVD) e, por isso, são semelhantes, ainda que não idênticos, visto que a EVD oferece alguma flexibilidade e dispensa determinados países de seguir algumas de suas regras¹⁵. Embora a EVD regule alíquotas, ela permite ampla autonomia dos países para sua fixação: a alíquota normal não pode ser menor do que 15% e os países podem adotar uma ou, no máximo, duas alíquotas reduzidas que não podem ser menores do que 5% e são aplicáveis apenas aos bens e serviços listados em um anexo à Diretiva¹⁶.

Cada país fixa as suas próprias alíquotas, com base nas seguintes: (i) alíquota normal: cada país da UE tem uma taxa normal que é aplicável à maior parte dos fornecimentos de bens e serviços e que não pode ser inferior a 15%; (ii) alíquota reduzida: podem ser aplicadas uma ou duas taxas reduzidas, não inferiores a 5%, no fornecimento de bens e serviços específicos (com base na lista que figura no anexo III da EVD), mas, na maioria dos casos, não a serviços prestados por via eletrônica; e (iii) alíquotas especiais: alguns países da UE estão autorizados a aplicar taxas especiais de IVA a determinados fornecimentos, existentes desde a entrada em vigor do mercado único em 01.01.1991, quais sejam: (iii.a) super-reduzidas, inferiores à 5%, conforme uma lista limitada de bens e serviços; (iii.b) zero, quando o consumidor não tem de pagar IVA, mas o vendedor mantém seu direito à dedução do IVA que pagou em aquisições diretamente relacionadas com a venda; (iii.c) intermédias, não inferiores a 12%, aplicadas por alguns países da UE a determinados fornecimentos de bens e serviços que não estão incluídos no anexo III da EVD.

15. EVD é a Diretiva do Conselho Europeu 2006/112/EC, de 28 de novembro de 2006, com alterações posteriores. A EVD substituiu a chamada Sexta Diretiva.

16. Título VIII, Capítulo 2 e Anexo III da EVD.

Não há controles de fronteira no comércio entre países-membros da UE. As exportações de um país-membro para contribuintes de outros membros são tributadas com alíquota zero. O importador, por sua vez, não paga o imposto na entrada do bem no país, como ocorre quando importa de países não membros. O imposto é diferido até a venda posterior do bem importado ou a venda do bem ao qual se incorporou como insumo. Importações para consumo final, isto é, por importadores não registrados como contribuintes ou para consumo pessoal de contribuintes, são tributadas na origem.

Esse modelo acaba por incentivar a importação de países-membros em detrimento dos demais e até mesmo do mercado doméstico deste bem, casos em que o contribuinte paga o imposto para depois obter o crédito. Para mitigar este problema, vendas acima de determinado valor realizadas pela internet são tributadas com a alíquota do país de destino e veículos pagam o imposto do país onde são registrados.

Ademais, a alíquota zero e a inexistência de controles de fronteira são um convite à fraude, entre elas a “fraude do carrossel” que se caracteriza pela participação de empresas de pelo menos dois Estados-membros diferentes, aproveitando o mecanismo do *reverse charge* nas transações intracomunitárias: a empresa adquirente (*missing trader*) desaparece sem entregar o IVA da transação intracomunitária e da transação interna que realiza. No esquema, existe outra empresa (*broker*) que deduz ou pede o reembolso do IVA que pagou, mas que não foi entregue ao Estado pela empresa que desapareceu. O benefício do esquema é o valor do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*, este normalmente transaciona as mercadorias abaixo do preço de mercado, o que origina situações de concorrência desleal.

Esses esquemas de fraude ao IVA têm defraudado as receitas fiscais dos Estados-membros em vários milhões de euros. A União Europeia, perante esse grave problema, tomou algumas medidas, principalmente relacionadas com a cooperação administrativa e a troca de informações entre Estados-membros. Em 1992, instituiu-se o Sistema de Troca de Informações do IVA (VIES); uma norma do Conselho da União Europeia requer que seus membros mantenham base de dados eletrônica em que são guardadas por cinco anos informações sobre todas as exportações para contribuintes de outros países-membros¹⁷. Cada

17. VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*, Publicação do Banco Interamericano de

país comunica aos demais membros o valor total das exportações de bens para cada um dos contribuintes do IVA daquele país-membro. Há reclamações quanto à defasagem entre o momento da operação e aquele em que a informação está disponível, o que permite que o fraudador desapareça antes de ser alcançado pela administração.

Além disso, os Estados-membros têm reagido a essas fraudes dificultando ou proibindo as deduções ou pedidos de reembolso por sujeitos passivos que tenham intervindo em esquemas de fraude carrossel, e ao responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*.

Diante das dificuldades e críticas enfrentadas pelo modelo europeu, Richard BIRD¹⁸ faz um comparativo com a experiência canadense, e busca explicar como os IVAs regionais do Canadá aparentemente conseguiram evitar os problemas que causam tanta preocupação na União Europeia. A primeira razão seria a partilha de receitas do HST, compartilhadas conforme a alíquota adotada pela província do destino, enquanto na UE as regras do local de origem (em particular, a classificação zero das exportações *intra* UE) têm um impacto direto nas receitas dos governos nacionais. Outra razão é que o Canadá tem de fato um único governo central. Ademais, no Canadá há um programa de equalização fiscal, de tal forma que as províncias com capacidade fiscal abaixo da média recebem subsídios federais anuais que preenchem a lacuna entre suas próprias capacidades fiscais e a capacidade média nacional. As províncias que concordaram em harmonizar seus impostos sobre vendas foram, na maioria das vezes, províncias receptoras de equalização.

BIRD conclui que, embora todas essas questões influenciem no desempenho comparado dos dois sistemas de IVA, talvez a razão mais importante pela qual o sistema funcione melhor no Canadá seja a existência de um IVA central superior que opera da mesma maneira em todas as províncias, para que o imposto federal seja efetivamente sustentado pelo imposto provincial, mesmo quando, como em Quebec, ambos são administrados pela província.

Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fev. 2014.

18. BIRD, Richard M. Decentralizing value added taxes in federations and common markets. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, p. 667, nov. 2013.

7 COMPARATIVO DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DOS IVAs FEDERAIS ANALISADOS

A experiência internacional das federações analisadas demonstra que é possível instituir um mecanismo de cobrança e repartição de receitas do IVA que atenda às peculiaridades do federalismo, sem comprometer a autonomia financeira dos entes federados.

No exemplo australiano, a receita do GST é repartida entre estados e territórios de acordo com o Método de Equalização Fiscal Horizontal que, igualmente ao sistema alemão, pretende que todas as unidades sejam capazes de prover o mesmo padrão de serviços públicos. A diferença na Austrália é que o atingimento dessa meta está condicionado à igualdade de esforço de arrecadação própria e de eficiência no uso dos recursos públicos.

Das experiências alemã e australiana, percebe-se que é possível concentrar a competência legislativa na União sem que haja perda da autonomia financeira dos entes, cuja competência legislativa autônoma, nesses casos, foi substituída pela participação efetiva na formulação das políticas fiscais no âmbito nacional.

No Canadá, país federal com histórico de forte autonomia e independência dos entes, a gestão das alíquotas individuais parece ter-se ajustado a essa realidade. Ademais, a existência de cooperação entre as eficientes administrações locais viabiliza a manutenção de um modelo complexo de coexistência de três IVAs e um *sale tax* e diferentes arranjos em cada território.

Na Índia, o IVA dual é administrado com sucesso pelo Comitê Gestor, que, por meio da participação de União e estados unifica as regras garantindo a harmonia do sistema. As alíquotas totais vigentes são divididas de maneira igualitária nas operações intraestaduais (50% recolhidos via CGST federal e 50% via SGST estadual), e, nas operações interestaduais e de importação, IGST é recolhido pelo governo federal com repasse de 40% aos estados.

Por outro lado, verifica-se que na coexistência de dois ou mais IVAs com múltiplas entidades administrativas e fiscalizadoras, ou ainda, com alíquotas distintas e isenções ou exceções próprias a cada território, como no caso da União Europeia, a tendência é o aumento da complexidade, em detrimento da simplicidade do sistema. Elaboramos o quadro ao lado reunindo as principais características de cada IVA analisado:

QUADRO 1: Características básicas dos IVAs federais analisados

	Alemanha	Austrália	Canadá	Índia	Europa
Base de incidência	Bens e serviços, com exceções.	Sobre todos bens e serviços	Sobre todos bens e serviços.	Sobre todos bens e serviços.	Bens e serviços, com exceções.
Administração e fiscalização	Estadual e coordenadas	Centralizada no governo federal	HST e GST: Federal QST: Quebec	Empresa não governamental	Individual, coordenada pelo VIES e EVD.
Uniformidade da legislação	Centralizada federal	Centralizada federal	HST e GST: Federal QST: Quebec	Coordenadas (Comitê Gestor)	Coordenada (EVD), com flexibilidades locais
Gestão de alíquotas	Centralizada federal	Centralizada federal	Individual	Coordenadas (Comitê Gestor)	Individual, conf. parâmetro EVD.
Distribuição de receitas	Vertical: 53% U, 45% E e 2%M. Horizontal: Variável	A receita dos Estados. Distribuição variável	GST federal, HST e QST dos entes conforme suas alíquotas	CGST estadual, SGST é federal. IGST é 40%E e 60% U.	Conforme alíquotas individuais de cada país.
Incentivos fiscais	Permitida concessão de alíquotas inferiores, conforme listas de exceção.	Permitida concessão de alíquota zero e isenções, conforme listas de exceção.	Permitida concessão de alíquotas inferiores, isenções e alíquotas zero.	Permitida concessão de alíquotas inferiores e alíquotas zero.	Permitida concessão de alíquotas reduzidas, conforme lista EVD.

8 CONCLUSÃO: O MODELO IVA É COMPATÍVEL COM ESTADOS FEDERADOS E TEM POTENCIAL PARA ENFRENTAR OS PRINCIPAIS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Ao contrário da grande maioria dos países, que possuem apenas um IVA, com base de incidência ampla e não cumulativa, o Brasil possui ao menos cinco tributos sobre bens e serviços (IPI, PIS e Cofins, ICMS e ISS) que não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem isonômicos, nem neutros, nem transparentes, além de comprometerem a arrecadação. As consequências são: perda de produtividade, redução dos investimentos e perda de competitividade da produção nacional, menor crescimento econômico, ineficiência na alocação de capital no Brasil, e, como derradeira, a fragilização do modelo federativo brasileiro.

O livro *Não basta arrecadar: a tributação como instrumento de desenvolvimento*, publicado em 2013 pelo BID¹⁹, demonstra que as reformas tributárias pró-desenvolvimento exigidas pelos países da América Latina, como o Brasil, devem respeitar os princípios de um bom IVA, simples e de base ampla. Diagnóstico e proposta semelhante são reiteradamente feitos pela OCDE em seus Relatórios Econômicos sobre Brasil²⁰.

Embora existam diversas técnicas para se tributar o consumo – as mais conhecidas são (i) incidência por etapas sobre o valor agregado (IVA); (ii) incidência monofásica no consumo final/varejo (*sales tax*); e (iii) incidência na origem sobre a produção (ex.: IPI e ICMS) –, em princípio todas têm o mesmo objetivo: tributar os consumidores de bens e serviços para garantir receita ao Estado. Mas se toda técnica da tributação sobre o consumo pressupõe que o ônus econômico seja arcado pelo consumidor final, por que a técnica do valor agregado tem-se mostrado a forma mais usada para arrecadação dos tributos sobre o consumo, inclusive em países federados?

A primeira e mais importante razão é a tributação multifásica, distribuída pela cadeia de produção. O IVA é arrecadado ao longo da cadeia, ou seja, a cada operação de saída há incidência do imposto sobre o valor agregado na etapa, de modo que o total da tributação sobre o valor agregado ao longo da cadeia é igual à alíquota total sobre o preço final pago pelo consumidor. Assim, apesar de recair economicamente sobre o consumidor na última etapa da cadeia, o modelo possibilita que parte do valor total do imposto que será arcado pelo consumidor final seja antecipada nas várias etapas prévias da cadeia.

Além de representar dinheiro em caixa a cada etapa da produção – não sendo necessário esperar o final da cadeia para arrecadar, o modelo IVA diminui a evasão, ao fracionar seu recolhimento, e estimula o *third party reporting*²¹, em que

19. CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA Eduardo. *Não basta arrecadar: a tributação como instrumento de desenvolvimento*. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/publication/16134/nao-basta-arrecadar-tributacao-como-instrumento-de-desenvolvimento-sumario>. Acesso em: 1 out. 2023.

20. Relatórios Econômicos da OCDE: Brasil 2018. O relatório foi debatido pelo Comitê de Revisão Econômica e de Desenvolvimento da OCDE em 13 de novembro 2017. O relatório é publicado sob a responsabilidade do Secretário Geral da OCDE. Disponível em: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em: 1 out. 2023.

21. Cria-se, assim, um ambiente em que os próprios agentes econômicos se fiscalizam entre si, pois para que haja dedução do imposto, deve-se exigir a nota fiscal daquele que pagou

as empresas contribuintes se fiscalizam entre si ao longo da cadeia. Isto porque, uma vez que o crédito é sempre repassado para a etapa subsequente, é interesse do adquirente que se emita a nota fiscal com destaque do valor do imposto devido, o que facilita a fiscalização pelas autoridades. Em suma, ao dividir o recolhimento ao longo da cadeia, o modelo IVA é mais vantajoso porque favorece a arrecadação e facilita a fiscalização, pois os próprios agentes são incentivados a fiscalizar seus fornecedores para poderem creditar o imposto pago.

Já no *sales tax*, a tributação é concentrada na última fase da cadeia de produção, aumentando a possibilidade de evasão, pois recai sobre uma única etapa. Este modelo também aumenta a dificuldade de fiscalização, vez que sua incidência é altamente pulverizada²².

Por sua vez, no modelo da tributação na origem, sobre a produção, tem-se a vantagem da facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente em cadeias concentradas. Por outro lado, no caso dos produtos que servem de insumos para outras cadeias, como não há a possibilidade de aproveitamento de crédito, haverá a incidência cumulativa desse imposto.

Outras razões técnicas que justificam a superioridade do IVA, inclusive em países federados são: (i) baixo custo de *compliance* para as empresas e grande facilidade de arrecadação para o fisco; (ii) baixo grau de evasão, com grande potencial de receita; (iii) neutralidade interna, pois tributa de uma só forma toda a base de consumo e assim não cria distorções de mercado; e (iv) neutralidade externa, pois utiliza o princípio do destino e não cria distorções das decisões de investimento. Ademais, o princípio do destino incentiva as exportações e desincentiva as importações, além de evitar a guerra fiscal e a corrosão da base impositiva.

Por fim, e não menos importante, as razões práticas que justificam a adoção do modelo dizem respeito à economia política, diante da alta aceitação desse modelo por organizações internacionais, como OCDE, BID e FMI, e a

anteriormente (DE LA FERIA, Rita. Reforma tributária e simplificação da tributação do consumo – um IVA moderno para o Brasil. Disponível em: <https://youtu.be/zcqlwM7QzE?t=557>. Acesso em: 1 out. 2023).

22. O sucesso do modelo estadunidense está relacionado a duas particularidades daquele país: as alíquotas do *sales tax* são baixas, os territórios que menos tributam somam 5% e os que mais tributam somam 10%, o que por si só já diminui a tentativa de evasão fiscal. Ademais, o país prevê severas penalidades para os sonegadores, o que inibe ainda mais as práticas neste sentido. (Disponível em: <https://taxfoundation.org/sales-tax-rates-2019/>. Acesso em: 3 dez. 2019).

possibilidade de aproveitamento da larga experiência internacional na utilização desse imposto, de todo o arcabouço doutrinário, legislativo e jurisprudencial, permitindo o transplante jurídico das melhores regras e práticas aplicáveis à realidade da federação brasileira.

Conclui-se que o Modelo IVA moderno, tal como as melhores práticas exploradas neste estudo, tem potencial para resolver os problemas decorrentes do atual modelo de tributação sobre o consumo do Brasil e seus reflexos nefastos no federalismo brasileiro, sem que ofenda o pacto federativo, desde que garantida a autonomia financeira dos entes federados. O quadro 2 abaixo, de elaboração própria, busca sintetizar esta constatação:

QUADRO 2: Indicativo do potencial de solução do Modelo IVA para os principais problemas da tributação sobre o consumo no Brasil

Principais características do Modelo IVA	Potencial de solução dos problemas da tributação sobre o consumo no Brasil
Adoção do critério destino	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim do maior incentivo à guerra fiscal (horizontal). ➤ Desoneração da produção. ➤ Destinação do produto da arrecadação ao território do consumo contribui para diminuição das desigualdades territoriais do País.
Incidência sobre receita líquida de impostos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim do contencioso sobre a incidência de um imposto sobre outro. ➤ Fim da complexidade para cálculo do imposto devido. ➤ Maior transparência e controle sobre a carga tributária.
Base ampla e vedação à concessão de incentivos fiscais	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim dos conflitos de competência e da disputa pelas bases impositivas. ➤ Fortalecimento da base de incidência e aumento da arrecadação. ➤ Fim das guerras fiscais. ➤ Diminuição de complexidades e custos de conformidade.
Não cumulatividade plena, com direito a crédito integral e imediato	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim da incidência cumulativa. ➤ Desoneração dos investimentos e bens do ativo. ➤ Desoneração das exportações. ➤ Maior competitividade do bem/serviço nacional.
Alíquota única	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim do acúmulo de créditos em operações internas. ➤ Diminuição de complexidades e custos de conformidade.
Substituição tributária para trás	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fim da substituição tributária para frente, dos problemas nas transações interestaduais e da distorção de preços ao consumidor.

Reitere-se que, a exemplo dos IVAs adotados por outros países federados analisados neste artigo, as possibilidades são inúmeras e podem ser adequadas à realidade e às necessidades da federação brasileira, garantindo a autonomia financeira dos entes federados e, conseqüentemente, sua compatibilidade com o pacto federativo brasileiro.

Ainda que se trate de um único imposto, o IVA pode garantir a autonomia financeira de Municípios, Estados, Distrito Federal e União – ou seja, todos os níveis da nossa federação –, por meio do simples compartilhamento de receita, de sua adoção na forma “dual”, pela administração e fiscalização compartilhadas, ou, ainda, pela gestão de alíquotas próprias, além de tantos outros arranjos possíveis que em diferentes formas garantem a autonomia financeira dos entes federados.

9 REFERÊNCIAS

AUSTRALIAN PARLIAMENT HOUSE. Commonwealth payments to the states. *Budget Review 2013-14*, Index 2014. Disponível em: https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201314/ComPayments.

BIRD, Richard M. Decentralizing value added taxes in federations and common markets. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, nov. 2013.

CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA Eduardo. *Não basta arrecadar: a tributação como instrumento de desenvolvimento*. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/publication/16134/nao-basta-arrecadar-tributacao-como-instrumento-de-desenvolvimento-sumario>. Acesso em: 1 out. 2023.

DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 3 dez. 2019.

DE LA FERIA, Rita. Reforma tributária e simplificação da tributação do consumo – um IVA moderno para o Brasil. Disponível em: <https://youtu.be/zcqlWm7QzE?t=557>. Acesso em: 1 out. 2023.

EBRILL, Liam *et al.* The modern VAT, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributacao-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessarias-para-conformar-lo-às-melhores-praticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2019.

ENDEAVOR. PEC 45 e ambiente de negócios. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/diagnostico-da-complexidade-tributaria-no-brasil>. Acesso em: 2 dez. 2019.

ENDEAVOR. Implementando uma reforma tributária de sucesso: o que o Brasil pode aprender com Austrália, Canadá e Índia. *Relatório de pesquisa Endeavor Brasil: 2019/02*. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/?gclid=CjwKCAiAnfjyBRBxEiwA-EECLP9oM-NoOYJ1jVUjcsuV2twgbMNcYoVonBAhzzs-fofK78Qg9Fes51hoCO8QQAvD_BwE.

ÍNDIA. Disponível em: <https://www.gst.gov.in/about/gst/history> e <https://www.gst.gov.in/about/gst/council>.

KPMG. Australia – Indirect tax guide, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/australia-indirect-tax-guide.html>.

LUKIC, Melina Rocha. Reforma tributária: a solução é o modelo canadense. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>.

OECD. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, consumption tax trends*. Paris: OECD Publishing, 2018.

OECD. *Relatórios econômicos da OCDE: Brasil 2018*. Disponível em: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>.

SANTIN COOKE, Lina Braga. *A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2020.

SEN, Astha. *Essays on sub-national value added tax of India and tax incidence*. Dissertation, Georgia State University, 2015.

SWISTAK, Artur. VAT in federal countries: international experience. *Seminar ICMS and the future of the States*, São Paulo, Brazil, September 2015.

TAX FOUNDATION. *State and local sales tax rates*, 2019.

VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*, Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fev. 2014.