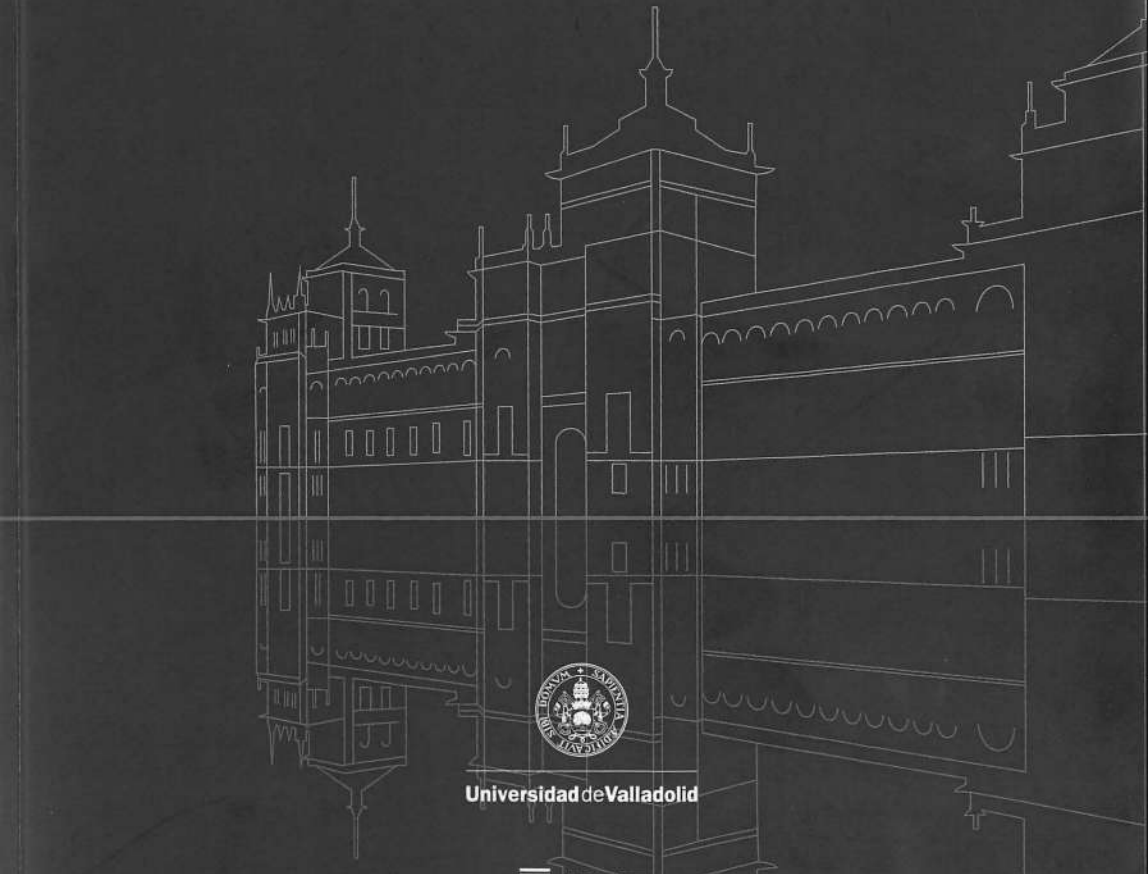
Coordenação:
Robson Maia Lins

Curso Internacional de Direito Tributário
Edições I, II e III Valladolid



Universidad de Valladolid

IBET

editora
NOESES

A COMPETÊNCIA JUDICIÁRIA DO IVA DUAL BRASILEIRO: PROPOSTAS DO DIREITO COMPARADO

The judiciary competence of the brazilian DUAL VAT: comparative law proposals

Guilherme Soares Diniz[1]

Eduardo Figueiras Ismael[2]

Resumo: A Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe profunda alteração no sistema tributário nacional, incorporando ao ordenamento jurídico brasileiro uma espécie de IVA dual. O novo panorama constitucional remodelou a distribuição da competência tributária dos entes federativos, compartilhando a União Federal (CBS) e os Estados, Distrito Federal e Municípios (IBS) da mesma base econômica (supply) para tributação do consumo (arts. 156-A e 195, V, da CF). Todavia, a reforma tributária não trouxe uma remodelação das competências judiciais no

1. Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Mestre em direito tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários ("IBET"). Especialista em direito tributário pelo IBET. Professor Seminarista da Especialização do IBET. Juiz Federal no TRF da 5ª Região. Ex-Procurador Federal e ex-Procurador da Fazenda Nacional.

2. Graduando em Direito na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pesquisador do Grupo de Estudos em Reforma Tributária e Direitos Fundamentais Tributários. Estagiário de Direito. Bolsista CNPq.

que tange às demandas envolvendo a CBS e o IBS, de modo que sobre o mesmo fato signo presuntivo de riqueza, realizado pelo mesmo contribuinte, poderão existir demandas diversas e com decisões conflitantes do Poder Judiciário Estadual (para o IBS) e Federal (para a CBS). Apesar de o IVA dual ser uma novidade no direito positivo brasileiro, é antiga realidade em outros ordenamentos jurídicos. A partir da análise comparativa da experiência do IVA dual no ordenamento jurídico canadense, que também conta com ramos diversos do Poder Judiciário para conhecer as demandas de seus entes políticos, buscou-se identificar as soluções institucionalizadas para evitar o possível conflito de decisões judiciais. Constatou-se que por meio da doctrine of judicial comity e do abuso do processo, os tribunais canadenses buscam a coerência entre as decisões do Poder Judiciário da Província e do Poder Judiciário Federal, mesmo inexistindo efeito vinculante ou subordinação entre seus órgãos judiciários (leading case Houda International Inc v The Queen 2010 TCC 622). Tal solução se mostra atrativa por não depender de alteração constitucional ou mesmo legislativa, podendo ser trasladada para o ordenamento jurídico pátrio, acaso o legislador brasileiro se mantenha inerte.

Palavras-chave: Reforma Tributária; CBS; IBS; Conflito de Decisões; Doctrine of Judicial Comity

Abstract: Constitutional Amendment nº 132/2023 brought profound changes to the national tax system, incorporating a dual VAT into the Brazilian legal system. The new constitutional framework reshaped the distribution of federal entities' tax competence. From the amendment, the Federal Union, the States, the Federal District and Municipalities share the same economic base (supply) for taxing consumption (articles 156-A and 195, V, of the Brazilian Constitution). However, the tax reform did not detail the consequent reshuffling of judicial powers regarding claims involving the new taxes - namely, IBS and CBS, so that on the same presumptive sign of wealth, carried out by the same taxpayer, there could be different claims and conflicting decisions by the State Justice (for IBS) and Federal Justice (for CBS). Although the dual VAT is a novelty in Brazilian law, it is an old reality in other legal systems. Based on a comparative analysis of the dual VAT experience in the Canadian legal system, which also relies on various branches of the Judiciary to meet the demands of its political entities, we sought to identify institutionalized solutions to avoid the possible conflict of judicial decisions. It was found that, through the doctrine of judicial comity and abuse of process, Canadian courts seek consistency between the decisions of the provincial judiciary and the federal judiciary, even though there is no binding effect or subordination between their judicial bodies (leading case Houda International Inc v The Queen 2010 TCC 622). This solution is attractive because it does not depend on constitutional or

even legislative changes and can be transferred to the Brazilian legal system if the Brazilian legislator remains inert.

Key-words: Brazilian Tax Reform; CBS; IBS; Decisions Conflict; Doctrine of Judicial Comity.

Resumen: La Enmienda Constitucional nº 132/2023 introdujo profundos cambios en el sistema tributario brasileño, incorporando un IVA dual en este ordenamiento jurídico. El nuevo marco constitucional reconfiguró la distribución de la competencia tributaria de los entes federales. A partir de la enmienda, la Unión Federal, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios comparten la misma base económica (supply) para la tributación del consumo (artículos 156-A y 195, V, de la Constitución brasileña). Sin embargo, la reforma tributaria no detalló la consecuente reorganización de los poderes judiciales en lo que se refiere a las reclamaciones relativas a los nuevos impuestos - a saber, el IBS y el CBS, de modo que, sobre el mismo signo presuntivo de riqueza, realizado por el mismo contribuyente, podría haber diferentes reclamaciones y decisiones contradictorias por parte de la Justicia Estadual (para el IBS) y de la Justicia Federal (para el CBS). Aunque el IVA dual sea una novedad en el derecho brasileño, es una vieja realidad en otros ordenamientos jurídicos. A partir de un análisis comparativo de la experiencia del IVA dual en el sistema jurídico canadiense, que también cuenta con diversas ramas del Poder Judicial para atender las demandas de sus entidades políticas, se buscó identificar soluciones institucionalizadas para evitar el posible conflicto de decisiones judiciales. Se constató que, a través de la doctrina de la cortesía judicial y del abuso de proceso, los tribunales canadienses buscan la coherencia entre las decisiones del poder judicial provincial y del poder judicial federal, aunque no haya efecto vinculante o subordinación entre sus órganos judiciales (leading case Houda International Inc v The Queen 2010 TCC 622). Esta solución es atractiva porque no depende de cambios constitucionales o incluso legislativos y puede trasladarse al ordenamiento jurídico brasileño si el legislador brasileño permanece inerte.

Palabras-clave: Reforma Tributaria Brasileña; CBS; IBS; Conflicto de Decisiones; Doctrine of Judicial Comity.

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (*Reforma Tributária*), de aprovação recente, trouxe profundas alterações ao subsistema jurídico-tributário brasileiro, de caráter eminentemente constitucional. Em consequência, muito se

discute, no meio acadêmico, a respeito das novas espécies tributárias introduzidas, seu funcionamento ideal e as novas formas de arrecadação e fiscalização tributária. Ocorre que as consequências da inovação constitucional vão muito além da seara tributária: a EC nº132/2023 alterou profundamente a dinâmica da federação brasileira e, por que não, o próprio funcionamento do Estado brasileiro.

Há de se discutir, nesse sentido, a respeito dessas mudanças, ultrapassando as ideias a respeito da constitucionalidade das normas introduzidas. Assim, o presente trabalho se propõe a analisar os impactos da criação de uma espécie de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual no subsistema jurídico-tributário brasileiro (IBS e CBS) na repartição da competência judiciária para o julgamento das causas tributárias, tomando como pano de fundo o pacto federativo e o direito fundamental à segurança jurídica do contribuinte. Afinal, a criação do referido tributo levou à alteração da competência tributária, porém nada prescreveu sobre as competências judiciárias que, no sistema brasileiro, possuem estreito vínculo.

Em resumo, a Reforma Tributária trouxe a competência para se criar um imposto, de competência compartilhada dos estados, municípios e do Distrito Federal, e uma contribuição, de competência da União, com a mesma materialidade: a cadeia de consumo.[3] A alteração constitucional foi erigida, ao menos supostamente, sob os pilares da simplificação, racionalização e segurança jurídica, que um único arquétipo jurídico, incidindo sobre uma única base (*supply*), poderia trazer para o contribuinte. Acontece que, apesar da aparente simplificação no âmbito das normas

3. Conforme o art. 149-B: "Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II - imunidades; III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV - regras de não cumulatividade e de creditamento."

primárias, acabou-se por criar uma complexidade e irracionalidade, por meio de um possível conflito de decisões judiciais (normas secundárias). A ausência de coerência e uniformização das decisões judiciais a respeito dos tributos criados que, por possuírem mesma hipótese de incidência, contribuinte e base de cálculo (*supply*), deveriam ser julgados de modo uniforme (pelo menos nestas questões), malfere, com certeza, o direito fundamental à segurança jurídica do contribuinte (art. 5º, *caput* e XXXVI, da CF).

Dessa forma, há de se pesquisar alternativas jurídicas com a finalidade de contornar essa inconsistência da reforma tributária, tomado o panorama normativo atual. Sendo a sistemática do IVA já realidade histórica em inúmeros países do mundo, faz-se oportuno buscar nesses ordenamentos eventuais soluções, respeitadas as peculiaridades do ordenamento jurídico brasileiro.

1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PÓS-REFORMA (EC Nº 132/2023): O IVA DUAL

1.1 Federalismo no estado brasileiro

O federalismo brasileiro é anômalo desde sua criação, quando um Poder central se dividiu em diversos entes federativos com vistas à descentralização. Foi, como aponta Ricardo Marcondes, "inventado"[4], na medida em que, até 1891, havia apenas um Estado brasileiro, monárquico e unitário. Nesse sentido, o federalismo brasileiro se constituiu através do processo que a doutrina convencionou chamar de formação centrífuga.

A doutrina se divide a respeito da razão de ser dessa estranha formação. Autores como Ricardo Marcondes

4. MARTINS, Ricardo Marcondes. *Estudos de direito administrativo neoconstitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85.

defendem que o modelo haveria sido implementado por Rui Barbosa em função de sua admiração pelos Estados Unidos da América.[5] Outros, como Paulo Bonavides e Paes de Andrade, defendem que a Constituição de 1891 não é tão semelhante à americana como se afirmou.[6]

Independentemente de como surgiu, o federalismo brasileiro seguiu seu caminho de modificações atípicas, sendo a Constituição Federativa Brasileira de 1988 um dos marcos recentes desta histórica. Como afirma Lúcia Valle Figueiredo, o federalismo brasileiro, após 1988, possui uma particularidade e uma anomalia[7]. Uma particularidade em função da inclusão dos municípios na federação e uma anomalia pelo fato de que estes entes federativos não têm representação no Poder Legislativo da União.

Essas atipicidades, no entanto, não são tão estranhas aos estudos de Teoria do Estado. Afinal, já se constatou outrora que não há sequer dois Estados federais que sejam idênticos, havendo apenas Estados com organizações análogas. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, citando Halina Zasztowt Sukiennicks, afirma que:

> Nenhum Estado se assemelha a outro, de tal forma que se possa dizer que os seus respectivos regimes sejam idênticos. Eles, quando muito, podem ser análogos. Para classificar um organismo estático nos quadros da noção Estado Federal, subsiste a mesma dificuldade. Os Estados que iniciaram o regime federativo, e que serviriam, portanto, de base para a elaboração das diversas teorias sobre a natureza jurídica do Estado Federal, são os únicos que nunca têm contestada a sua estrutura federal. O mesmo não se dá com os outros Países, pois os seus regimes, embora

5. Idem, Ibidem, Pg. 85.

6. BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, p. 252.

7. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Competências administrativas dos Estados e Municípios – Licitações*. RTDP 8/25. São Paulo: Malheiros, 1994.

> modelados sobre os dos primeiros, deles sempre se afastam e, muitas vezes, de maneira importante.[8]

Ocorre que, mesmo podendo haver diversos modelos diferentes de federalismo nas ciências sociais, as normas de um sistema jurídico jamais podem ser ignoradas. Assim, por mais que o Poder Constituinte Originário possa trabalhar com uma infinidade de hipóteses, o chamado Poder Constituinte Derivado deve-se ater ao disposto originariamente e respeitá-lo, especialmente no que se refere às suas cláusulas pétreas.

No Brasil, esta ideia guarda íntima relação com a forma federativa de Estado, ao passo que esta é considerada cláusula pétrea do ordenamento jurídico brasileiro e qualquer ato legislativo que tenda a aboli-la deve ser reprimido – art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal Brasileira.

A proteção constitucional à forma federativa de Estado deve tutelar a autonomia dos entes federativos como concebida pelo Poder Constituinte Originário quando da promulgação da Constituição de 1988, tanto em termos financeiros quanto jurídicos. Deriva daí que a principal função da competência tributária no Direito brasileiro é a de garantir a forma federativa de Estado (princípio federativo), como aponta Robson Maia Lins.[9] Afinal, não se pode falar em autonomia política e administrativa dos entes federativos sem que antes se fale na autonomia financeira que é garantida pela repartição de competências tributárias. Da mesma forma, as competências judiciárias estabelecidas pelo Constituinte Originário também se banham nas águas do princípio federativo, de modo a garantir a (co)existência harmônica da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios.

---

8. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Natureza jurídica do estado federal*. São Paulo: Ed. RT, 1937.

9. LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2ªedição. São Paulo: Noeses, 2022.

Deveras, essa autonomia tem como verdadeiro pressuposto a competência tributária e a competência judiciária, de modo que os entes federativos possam manter a capacidade de se autossustentar e autoadministrar garantida na Carta de 1988.

1.2 Competência tributária Pós-Reforma: O IVA dual brasileiro

A norma de competência é uma regra que outorga a determinado sujeito a possibilidade de se criar ou aplicar outra norma. Assim, é uma sobrenorma que regula uma conduta específica: elaborar e produzir outra norma.[10] As normas de competência existem tanto no direito público como no direito privado, em que se garante ao actante a possibilidade de criação de normas jurídicas gerais ou individuais.

No cenário anterior da reforma, na cadeia produtiva, cabia à União Federal instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aos Estados e ao Distrito Federal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Telecomunicações e Transporte Interestadual de Passageiros (ICMS) e, aos Municípios e ao Distrito Federal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Ainda que corriqueiramente os três tributos incidissem sobre a mesma base econômica (a industrialização e circulação de produtos e serviços numa cadeia de produção/consumo), claramente possuíam um viés cumulativo e de sobreposição, vez que, de regra, as legislações de cada tributo olvidavam a existência e incidência dos outros na cadeia[11].

---

10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pg. 235.

11. "Em síntese, foi implementada uma técnica ineficiente de não cumulatividade para a tributação do consumo, mediante os diversos óbices ao aproveitamento de crédito no decorrer no processo produtivo. Essa ineficiência decorre, por exemplo: (i) de restrições legais e administrativas impostas em desfavor da plenitude da não

Com o desiderato de unificar a legislação e tributação da mesma base econômica na cadeia de produção/consumo (supply)[12], a EC nº 132/2023 redesenhou as competências tributárias, remodelando o próprio pacto federativo. Deveras, extinguiu o IPI[13], o PIS e a COFINS, no âmbito federal, e o ICMS e ISS no âmbito Estadual/Distrital e Municipal/Distrital, respectivamente. Em contrapartida, trouxe para o âmbito da competência tributária da União Federal a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e, como uma espécie de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Ambas as Regras Matrizes de Incidência (RMIT) dos tributos devem ter a mesma materialidade, temporalidade, sujeito passivo e base de cálculo, apenas divergindo nos critérios pessoal (sujeito ativo), espacial e quantitativo (alíquota), nos termos dos arts. 156-A, I a V, e 195, § 16, da CF. Dessarte, ao contrário dos IVAs, na maioria dos países do mundo, o ordenamento jurídico brasileiro abraçou o IVA

---

cumulatividade do IPI e do ICMS, com a adoção do crédito físico (apesar de no ICMS ser possível o crédito de ativo); (ii) do fato de o ISS ser um imposto cumulativo, sendo possível a prestação de serviço para um industrial ou comerciante ao longo da cadeia econômica, sem direito a crédito, o que revela a (iii) inexistência da interoperabilidade de créditos de cada imposto que permitisse, por exemplo, a utilização créditos de ICMS para deduzir do ISS devido, e vice-versa" (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. *In Revista Direito Tributário Atual nº 53*. ano 41. p. 415-451. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.p. 425).

12. Por *supply*, entenda-se o fornecimento de qualquer bem ou serviço, aqui entendido bem no seu sentido mais amplo, abarcando também direitos. Como bem explica Code Kessler: "A 'supply' occurs when a good or service is provided in any manner, including by "sale, transfer, barter, exchange license, rental, lease, gift or disposition" (KESSLER, Code. Taxpayer Non-Compliance with Input Tax Credit Rules: Data and Policy Options for Canada. *In canadian tax journal / revue fiscale canadienne*, 68:3, 751 – 800, 2020, p. 758).

13. O IPI apenas parcialmente, vez que ainda remanesce esse tributo para a zona-franca de Manaus (art. 126, III, *a*, do ADCT).

dual,[14] de modo que dois entes federativos (sujeitos ativos) podem instituir e cobrar tributos sobre a mesma base econômica. Contudo, ao contrário da realidade anterior, os dois tributos incidentes (CBS e IBS) possuirão legislações unificadas, garantindo uma RMIT quase idêntica, além de possibilitar uma não-cumulatividade ampla de ambos os tributos, de modo a refletir, economicamente, a incidência de uma única exação.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E COMPETÊNCIA JUDICIÁRIA: REFLEXOS DA FEDERAÇÃO

O direito positivo, como subsistema social destinado a monopolizar o código lícito/ilícito tem por função primordial regular condutas. Como bem coloca Prof. Lourival Vilanova, altera-se "o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito".[15] Todavia, o dever-ser não toca diretamente o mundo do ser. Na assíntota do dever-ser ao ser, tem-se a função da positivação do direito.[16]

O diálogo do processo de positivação do direito inclui, como um aspecto relevante e finalístico, a dualidade inexorável do ordenamento jurídico das normas primárias e

14. Conforme informa Dra. Melina Rocha, Profa. da York University, das 31 Federações do mundo, apenas Canadá e Índia adotaram um sistema dual. Todos os demais utilizam o IVA unitário, como concebido e aplicado na Europa. (*In https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9004141&ts=1629943171144&disposition=inline*, acessado em 24/09/2024).

15. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 42.

16. "O processo de positivação manifesta a dinâmica do ordenamento jurídico, o direito em marcha, compondo-se, recompondo-se e decompondo-se, por iniciativa do ser humano que, de maneira intercalar, movimenta suas estruturas, desde o Texto Fundamental até a plataforma dos comportamentos interpessoais" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 101).

normas secundárias.[17] As primárias seriam as regras (ou normas para nós) que preveem condutas, obrigações em geral. Dirigem-se aos partícipes de uma dada sociedade, sejam funcionários estatais ou não. Ao seu turno, as normas secundárias dizem respeito às normas primárias e seriam de reconhecimento, de alteração e de julgamento.[18]

Sob essa perspectiva, as normas de competência seriam sempre secundárias, sejam legislativas, administrativas, ou judiciais. Todavia, é possível antever uma direcionalidade. A positivação das normas secundárias de reconhecimento e alteração de normas primárias aponta, dentro da hierarquia do sistema, para outras normas secundárias até a mais concreta das normas secundárias de julgamento ser efetivada, quase sempre por um órgão do Poder Judiciário, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

Antes de se tratar propriamente da relação entre as normas de competência tributária e a competência jurisdicional no ordenamento jurídico brasileiro, cabe melhor compreender o que seria a norma de competência judiciária, considerando brevemente suas distinções em relação à norma de competência tributária.

A diferença central entre essas normas é a de que a norma de competência judiciária trata da função jurisdicional, enquanto a norma de competência tributária trata da função legislativa e administrativa. A função jurisdicional do Estado é uma só, sendo atribuída abstratamente

17. Inúmeros doutrinadores tomam a divisão das normas jurídicas em primárias e secundárias. O primeiro a valer-se dessa classificação foi Hans Kelsen, na sua Teoria Pura do Direito. Noberto Bobbio e o próprio Kelsen, posteriormente, refez a classificação inicial, invertendo as denominações (significantes) de normas primárias e secundárias, mas mantendo o plano do conteúdo. Valemo-nos, contudo, da classificação de Hart, ao invés da de Kelsen, por esse autor ter alterado o próprio conteúdo, o plano do significado, da classificação original kelseniana, tornando-a mais condizente com a realidade do direito.

18. HART, Herbert. *O conceito de direito*. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, pp. 104 e ss.

a todos os órgãos do Poder Judiciário, mas passa por um processo gradativo de concretização, até que se chegue ao juiz concretamente competente para dirimir determinado litígio.[19] Chamamos, portanto, de normas de competência judiciária as regras positivadas que atribuem a determinados órgãos "o exercício da jurisdição com referência a dada categoria de causas"[20] e excluem os demais órgãos deste exercício.

Enfim, assim como as normas de competência tributária, as normas de competência judiciária estão delineadas, em linhas gerais, na Constituição Federal brasileira, bem como são uma das diversas formas de manifestação do princípio federativo no ordenamento jurídico brasileiro. Como corolário do princípio federativo nas competências judiciárias, a Constituição Federal cinde a jurisdição comum (não especializada). Assim, as causas que devem ser processadas na justiça federal são aquelas enumeradas no art. 109 da Constituição Federal, com a participação da União Federal, autarquias ou empresas públicas federais. Simultaneamente, a competência da justiça estadual seria de resolução dos litígios não abarcados pelo rol taxativo do art. 109 da Constituição ou que não sejam abarcados pela competência dos tribunais superiores, militares, trabalhistas e eleitorais.

Seguindo a direcionalidade das competências, pode-se afirmar que, no Brasil, as competências tributárias tendem às competências judiciárias, mantendo a simetria do princípio federativo: competência tributária federal → competência judiciária federal; competência tributária estadual/distrital/municipal → competência judiciária estadual.

---

19. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do* Processo. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pg. 266.

20. Idem, Ibidem, Pg. 271.

2.1 O IVA dual (brasileiro x canadense)

Apesar do IVA ser um tributo aplicado sobre o consumo de bens e serviços em mais de 175 países,[21] é uma novidade no sistema brasileiro. Com efeito, já se tentou instituir tributos sobre o consumo que tributassem apenas o valor agregado em cada etapa de produção em um regime de não-cumulatividade, porém, até 2023, sem sucesso.[22]

Para finalmente realizar essa pretensão, a EC no 132/2023 introduziu a competência legislativa para que a União Federal institua, através de Lei Complementar, o Imposto sobre Bens e Serviços ("IBS") – de competência compartilhada – e a Contribuição sobre Bens e Serviços ("CBS") – de competência da União Federal, ambos os tributos que funcionam da mesma forma que o IVA e possuem os mesmos critérios material e temporal, critério pessoal passivo (sujeitos passivos) e base de cálculo (critério quantitativo). Importante ressaltar que, junto ao sistema dual, a EC nº 132/2023 trouxe um regime harmonizado, com a incidência única: uma única RMIT. Trata-se do regime do Simples Nacional (art. 146, § 2º, da CF).

O IVA incide sobre cada transação ao longo da cadeia produtiva/consumo (supply), desde a fabricação até a venda final.[23] Esse mecanismo garante que o imposto

---

21. BROCKMEYER, Anne. Giulia Mascagni. Vedanth Nair. Mazhar Waseem. Miguel Almunia. 2024. "Does the Value-Added Tax Add Value Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries." *In Journal of Economic Perspectives*, 38 (1): 107–32, p. 107.

22. Para um breve histórico da tributação do consumo e das tentativas frustradas de remodelação do sistema tributário vejam-se BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. *In Revista Direito Tributário Atual* nº 52. ano 40. p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022, pp. 164-173 e CARVALHO, Osvaldo Santos de; OLIVEIRA JR., José Mauro de. A dimensão constitucional da neutralidade e não cumulatividade do IVA dual na EC 132/2023. *In A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico, pp. 343-362.* São Paulo: Noeses, 2024, pp. 351-355.

23. Ebrill, L. P., Keen, M., & Perry, V. J. (2001). The Modern VAT. USA: International Monetary Fund. Pg. 15.

seja cobrado apenas sobre o valor agregado em cada etapa. Embora usualmente recolhido de forma fracionada, o ônus final recai sobre o consumidor, mantendo a neutralidade fiscal, independentemente da extensão da cadeia de fornecimento.

A opção do constituinte brasileiro pelo IVA dual afastou o ordenamento jurídico brasileiro da realidade da grande maioria dos direitos positivos estrangeiros. Apenas o Canadá e a Índia são federações que adotam a sistemática dual. Do ponto de vista da inter-relação entre as competências tributárias e judiciárias da federação, a solução positivada no Brasil se distancia do ordenamento jurídico indiano, pois, a despeito de também ser uma federação, o princípio federativo não se reflete na competência judiciária, vez que o único tribunal federal é a Suprema Corte. Assim, na jurisdição comum, os entes federativos se submetem a uma jurisdição una (de matiz estadual).[24]

Já no ordenamento jurídico canadense, temos uma realidade mais aproximada da brasileira, tanto no âmbito das competências tributárias, quanto das judiciárias.

No Canadá, tanto a União Federal quanto as províncias detêm competência tributária para instituir tributo sobre o consumo (*sales taxes*). Buscando evitar a incidência em cascata, a partir de 1991, introduziu-se no Excise Tax Act (ETA), parte IX, o regime de tributação do valor agregado: Goods and Services Tax (GST), em substituição ao tributo federal sobre as vendas. A legislação canadense é bastante indulgente no âmbito das competências tributárias,

---

24. MARQUES, Luiz Guilherme. A Justiça da Índia. *In AMAGIS JURÍDICA – associação dos magistrados mineiros belo horizonte ano IV n. 7, p. 151-168, jan./jun. 2012*, p. 151. É bem verdade que a legislação reformista indiana previu a criação de um tribunal de apelação próprio para seu IVA dual, o *Goods and Services Tax Appellate Tribunal* (GSTAT), de composição híbrida (*Central Goods and Services Tax Act, 2017, seção 109*). Porém, até sua efetivação (ainda não implementado), as demandas são solucionadas nas *Higher Courts* estaduais.

vez que não impôs a nenhuma província a unificação das legislações.

Deveras, hoje temos três regimes na tributação de consumo. Um primeiro, cumulativo em que há a incidência de tributos na cadeia de produção e consumo tanto pela União Federal (GST) quanto pelas províncias (por meio do Provincial Sales Tax – PST). Este assemelha-se à situação brasileira antes da Reforma Tributária. No segundo regime, tem-se um sistema harmonizado (Harmonized Sales Tax - HST), por meio do qual a província adere à legislação federal (ETA, seção 271), que administrará e cobrará o tributo (HST), com uma alíquota entre 13% e 15% (a depender da província), sendo 5% destinado à União e o restante às províncias. O sistema harmonizado canadense reflete a sistemática do Simples Nacional, passível de adoção por força do art. 146, § 2º, da CF. Por fim, o terceiro regime prevê a possibilidade de uniformização das legislações federal e provincial, mantendo-se, contudo, a autonomia federativa. Nesse, temos o verdadeiro IVA dual. A única Província que aderiu a esse terceiro sistema foi a de Quebec. Tem-se a incidência do GST, federal, e do QST (Québec Sales Tax), provincial. O primeiro de titularidade da União Federal e o segundo da Província de Québec.[25] Esse terceiro regime reflete a pretensa regra geral da EC nº132/2023.[26]

Doutra banda, tal qual o ordenamento jurídico brasileiro, o princípio federativo também se espraia sobre a competência judiciária canadense. As demandas em que o ente global é parte são decididas no âmbito da justiça federal,

---

25. É de se registrar que, por convênio, a cobrança tanto do GST quanto do QST está a cargo da Província de Québec (KESSLER, Code. Taxpayer Non-Compliance with Input Tax Credit Rules: Data and Policy Options for Canada. *In canadian tax journal / revue fiscale canadienne*, 68:3, 751 – 800, 2020, p. 759).

26. Pretensa, pois apesar de ser apontado como o regime comum/geral, se se levar em conta que mais de 90% das empresas no Brasil são EPP ou ME, partícipes do Simples Nacional, em verdade o sistema harmonizado seria a regra geral, enquanto o IVA dual, a exceção.

enquanto as ações envolvendo as províncias, nas cortes provincianas. Tal fato se aplica às demandas tributárias, a quais, tomando as operações realizadas na Província de Québec, as quais terão as demandas relativas ao GST ajuizadas perante a Tax Court of Canada, tribunal federal especializado em matéria fiscal; enquanto as querelas relativas ao QST deverão ser decididas no âmbito da Court of Québec (com possibilidade de recurso para a Québec Court of Appeal).[27]

Vislumbram-se, assim, elementos de conexão entre o regime da tributação do consumo do Canadá e o novel regime nacional, quando se tem em relevo a relação entre competência tributária e competência judiciária à luz do princípio federativo.

2.2 A competência judiciária na reforma tributária: uma breve síntese

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019 trazia em seu bojo um IVA uno, ao estilo europeu, com o compartilhamento da administração e cobrança entre os entes federativos nacionais. Propunha um art. 152-A na Constituição Federal, permitindo a instituição, por lei complementar federal, de "imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas". Pari passu, previa um comitê gestor[28] nacional, na forma de agência federal, com competência para gerir, regulamentar e cobrar o IBS. Diante da participação da União Federal no IBS, bem como da

27. KESSLER, Code. *Ibidem*, p. 759.

28. Destaca-se que, *a priori*, a PEC nº 45/19 chamava o que hoje é "Comitê Gestor" de "Conselho Federativo", nomenclatura que indicava a concentração do poder na União. Para mais, ver o item II.3.3.1.1.10. da PEC nº 45/19 em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019.

natureza federal do comitê gestor, previa também a alteração do art. 109, I, da CF/88 para incluir na competência da Justiça Federal as demandas envolvendo o IBS.

Nessa apresentação inicial, manteve a racionalidade e a correlação estreita entre a competência tributária e a competência judiciária sob o prisma da federação. Todavia, a proposta, tal qual elaborada, não teve guarida no Congresso Nacional, sendo aceito o texto substitutivo da PEC nº 110/2019, que previa uma espécie de IVA dual.

Ainda que com profundas alterações, a ideia da PEC nº 110/2019 restou vencedora no legislativo e desembocou na EC nº 132/2023. O texto positivado, como já fartamente explanado, trouxe o IBS, com competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios e a CBS, de competência da União Federal. Previu a existência de um órgão gestor, sem dar contorno em relação a sua natureza jurídica, descrevendo-o como "entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira" (art. 156-B, §1º, da CF). Porém, o legislador constituinte derivado se manteve silente quanto à relação entre as alterações na competência tributária e a competência judiciária.

Tal silêncio não passou despercebido; em verdade, mostrou-se ensurdecedor! Pode colocar em xeque a própria racionalidade do sistema. Isso porque a mesma autuação, em razão da realização da mesma materialidade, uma vez judicializadas poderá trazer resultados antagônicos. Imagine-se que, irresignado com a autuação dos Fiscos, um contribuinte precisará ajuizar uma ação no âmbito da justiça federal para discutir a CBS e outra na justiça estadual para discutir a outra contraparte, o IBS. É possível, e até provável, que uma sentença julgue procedente o pleito do contribuinte quanto à CBS, enquanto, na judicatura estadual, o contribuinte receba uma sentença de improcedência em relação ao IBS! Mesma materialidade, mesma

base de cálculo, mesmo contribuinte, mesmo fato econômico tributado, porém soluções díspares. Fere-se de morte o direito fundamental à segurança jurídica.

Veja-se que não se trata de eventual inconsistência de entendimentos entre os juízes que compõem o Poder Judiciário brasileiro e que ensejou, na última década, profundas alterações no sistema processual, com o intuito de uniformização das demandas de massa. Tem-se, no atual cenário, situação muito mais deletéria à segurança jurídica. Não apenas o assombro pelo fato de, por operações similares, a ver seu pleito julgado improcedente, quando, seu vizinho teve o mesmo pleito julgado procedente, tão somente pelos processos terem sido distribuídos a varas diversas. No caso ora enfrentado, A verá, pelos mesmos fatos (não similaridade, mas clara identidade), seu pleito julgado procedente em relação a um tributo (CBS, v.g.) e improcedente em relação à outra face da moeda (IBS). Verdadeira esquizofrenia judiciária!

Nem se avente que haveria conexão entre as demandas, por possuírem mesma causa de pedir, de modo que a reunião dos feitos numa mesma vara evitaria o conflito, nos termos do prescrito no art. 55, caput e §1°, do CPC. Deveras, há conexão. Todavia, mostra-se impossível a reunião dos feitos, vez que a competência da Justiça Federal é absoluta (art. 54 do CPC)[29].

---

29. "II. Na forma da jurisprudência do STJ, a competência cível da Justiça Federal, estabelecida no art. 109, I, da Constituição Federal, é ratione personae, ou seja, define-se pela natureza das pessoas envolvidas no processo, de modo que somente se verifica a competência da Justiça Federal se os entes elencados no citado dispositivo constitucional intervierem na causa na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes. Nesse sentido: STJ, CC 33.873/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJU de 19/08/2002. III. Nos termos, ainda, da jurisprudência do STJ, "eventual existência de conexão entre demandas não é causa de modificação de competência absoluta, o que impossibilita a reunião dos processos sob esse fundamento. A conexão por prejudicialidade prevista no art. 55, § 3°, do CPC/2015 submete-se à previsão do art. 54 do mesmo diploma processual, que limita as hipóteses de modificação de competência de natureza relativa" (STJ, CC 171.782/SP, Re. Ministro MOURA RIBEIRO, SEGUNDA SEÇÃO, DJe de 10/12/2020)" (CC n. 178.464/

Propostas de soluções para essa enfermidade gerada pela Reforma Tributária abundam. Na doutrina, v.g, Rodrigo Dalla Pria defende a alteração do art. 109, I, da CF, para incluir as demandas relativas ao IBS, ou a previsão em lei complementar da integração das administrações tributárias (art. 156-B, § 8º da CF), de modo que seja lavrado um único auto de infração, constando como sujeitos ativos os três entes federativos e atraindo a competência federal[30]. Ainda ventilamos uma alternativa mais simplificada, vez que demandaria tão somente alteração por meio de lei ordinária. Deveras, bastaria que a lei processual prescrevesse o litisconsórcio passivo e ativo necessário entre os entes federativos, atraindo, assim, a competência da justiça federal, por força do art. 109, I, da CF e art. 114 do CPC.[31]

No âmbito social, noticiam-se diversos movimentos, como uma emenda constitucional para criar uma justiça federal especializada no julgamento das demandas do IBS e CBS, bem como uma ação direta de legalidade junto ao STJ, nos mesmos parâmetros da ação direita de constitucionalidade de competência do STF.[32]

Todas as propostas, contudo, ainda se encontram fora do subsistema jurídico-positivo.

RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 9/2/2022, DJe de 15/2/2022.)

30. PRIA, Rodrigo Dalla. A reforma da tributação do consumo e o processo tributário. *In A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico*, pp. 481-491. São Paulo: Noeses, 2024, p. 489-490.

31. Art. 114. O *litisconsórcio será necessário por disposição de lei* ou quando, pela natureza da relação jurídica controvertida, a eficácia da sentença depender da citação de todos que devam ser litisconsortes.

32. Notícia veiculada no sítio da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais e Municipais – FENAFISCO: https://fenafisco.org.br/15/03/2024/governo-discute-nova-pec-com-minirreforma-do-judiciario-para-solucionar-conflitos-tributarios/, acessado em 25/09/2024.

3. UMA PROPOSTA DE SOLUÇÃO

Como delineamos no tópico anterior, vigora a incerteza no que tange à coerência e à racionalidade do sistema tributário pós-reforma, ante a possibilidade e inevitabilidade de decisões judiciais conflitantes. Joga-se por terra o direito fundamental à segurança jurídica.

A existência de inúmeras possibilidades para solucionar o problema não é suficiente. Veja-se que todas as soluções aventadas tanto na doutrina nacional quanto nos veículos de comunicação passam, inexoravelmente, por uma ação legislativa de maior (emenda constitucional) ou menor (lei ordinária) grau. Porém, e se o legislador se mantiver inerte? E se inexistir consenso político para uma solução legislativa? E mais, e se a solução legislativa, ainda que idealizada, não restar implementada?

Não se trata de hipótese remota. Na Índia, por exemplo, houve a previsão de uma modificação das competências judiciárias, junto com a tributária que instituiu o IVA (2017): a criação do Goods and Services Tax Appellate Tribunal (GSTAT).[33] Até o fechamento deste trabalho, o citado órgão ainda não opera.

Dessarte, para impedir que o direito fundamental à segurança jurídica do contribuinte fique ao sabor da vontade política, é de se buscar uma solução. Para tanto, buscamos na experiência canadense uma alternativa.

Como demonstramos alhures, há clara conexão entre o ordenamento jurídico brasileiro e o canadense, no que tange à relação entre a competência tributária e competência

33. *Central Goods and Services Tax Act*, 2017: 109. Constitution of Appellate Tribunal and Benches thereof.— (1) The Government shall, on the recommendations of the Council, by notification, constitute with effect from such date as may be specified therein, an Appellate Tribunal known as the Goods and Services Tax Appellate Tribunal for hearing appeals against the orders passed by the Appellate Authority or the Revisional Authority.

judiciária. Tanto no ordenamento alienígena quanto no brasileiro não há grandes dificuldades quando se estiver diante do sistema harmonizado. Havendo participação da União Federal, flagrante a competência da justiça federal: no HST, da Tax Court of Canada; no Simples Nacional, dos órgãos da Justiça Federal.

O verdadeiro problema se coloca com o regime dual do IVA, que, no caso canadense, se instaura tão somente na Província de Quebec. Ainda que a administração de ambos os tributos fique a cargo da província, a discussão judicial respeita a competência judiciária federativa, de modo que as questões referentes ao GST serão de alçada da Tax Court of Canada e as relativas ao QST da Court of Québec. Similarmente, no Brasil, as questões relativas à CBS serão de alçada da Justiça Federal, enquanto as relativas ao IBS da Justiça Estadual. Em ambos os ordenamentos jurídicos inexiste a previsão de reunião dos processos, bem como de um ramo de justiça especializada e único para ambos os tributos.

Diante dessa peculiaridade, não tardou para que a irracionalidade e o risco de decisões conflitantes chegassem ao conhecimento das cortes judiciárias. O caso paradigmático na Tax Court of Canada foi Houda International Inc v. The Queen[34]. A questão posta envolvia o recebimento de uma apelação do contribuinte em relação a decisão do fisco federal no âmbito do GST. O contribuinte alegava desídia de seu representante judicial anterior, pois deixou de apresentar o apelo em tempo hábil. A corte federal possuía entendimento restritivo quanto ao conhecimento de recursos intempestivos. Todavia, em relação ao QST, a corte de Quebec já teria decidido a questão favorável ao contribuinte, reconhecendo a excepcionalidade do fato. No caso, mantida a jurisprudência do tribunal federal, estaria o contribuinte em situação esdrúxula. E poderia a Tax Court of

34. Houda International Inc v. The Queen, 2010 TCC 622, [2011] GSTC 8.

Canada manter seu entendimento! Deveras, como bem coloca o relator do julgado, "o stare decisis não se aplica no que diz respeito às cortes de jurisdição coordenada"[35].

Todavia, a corte federal optou por adotar a judicial comity doctrine. No common law, a teoria do judicial comity é utilizada em diversos sentidos. Tanto se refere à deferência das decisões de cortes de outros ordenamentos jurídicos (nacionais ou internacionais), quanto às decisões de jurisdições diversas na ordem jurídica interna[36] e aparece pela primeira vez no século XIX, com respeito à execução de decisão do Poder Judiciário francês em face de cidadão americano (portanto, na primeira acepção)[37]. Em várias de suas facetas, o judicial comity não é imperativo; por vezes se faz apenas persuasivo, como nas referências a decisões de outros tribunais como razão de decidir.

Sem prejuízo, a versão mais moderna da doutrina tem caráter imperativo e independente de previsão legal expressa: é corolário do princípio da segurança jurídica. Busca-se a coesão judicial com o intuito de realizar a segurança jurídica. No caso paradigma canadense ora analisado, expõe-se a faceta prescritiva da doutrina do judicial comity, ainda que ausente hierarquia entre as cortes judiciárias:[38]

---

35. "[22] Stare decisis does not apply with respect to decisions of courts of coordinate jurisdiction" Tradução livre.

36. D'ALTERIO, Elisa. From judicial comity to legal comity: A judicial solution to global disorder? *In International Journal of Constitutional Law*. 9. 394-424, 2011, p. 399.

37. Hilton v. Guyot, 159, US 113 (1895). Veja-se que a sistemática da homologação de sentença estrangeira é uma positivação de uma faceta do *judicial comity*.

38. ". [W]hile this court is not bound by the decisions of the Court of Quebec, especially where the relevant legal provisions are not the same, I believe it is important, insofar as it is possible, to help ensure that the judgments on a single issue are consistent. [28] I have no doubt that allowing the Respondent to proceed would result in an abuse of process. That being said, in the alternative, I am satisfied that, in the circumstances, in the best interest of justice, the application should be granted in deference to the decision of the Cour du Québec. Otherwise, there would be unnecessary disorder in the administration of justice with respect to tax appeals, the law would become uncertain and the confidence of the public would be undermined.

> Enquanto essa corte não é vinculada pelas decisões da Court of Quebec, especialmente quando as disposições legais relevantes não são as mesmas, acredito que é importante, tanto quanto possível, ajudar a garantir que julgamentos sobre a mesma questão sejam consistentes. (...)
>
> Estou certo que, nessas circunstâncias, no melhor interesse da justiça, a petição deve ser deferida em deferência à decisão da Cour du Québec. Doutra maneira, teríamos uma desordem desnecessária na administração da justiça com relação aos apelos tributários, a lei se tornaria incerta e a confiança dos cidadãos seria minada. E isso ocorreria independentemente do resultado da decisão do mérito em favor do apelante. (grifos nossos).

A teoria do judicial comity também se mostra como técnica para se reconhecer o abuso do processo. Uma vez que a questão já foi decidida por uma corte, o judicial comity impõe o reconhecimento da ausência de interesse processual, na modalidade utilidade, mesmo inexistindo propriamente coisa julgada material. Foi sob esse viés que a corte de Quebec aplicou a teoria do judicial comity, após o paradigma federal Houda International Inc v. The Queen. No julgado Construction SYL Tremblay inc. c. Agence du revenu du Québec,[39] decidiu-se que "a Corte de Quebec não se encontra vinculada por um julgamento advindo da Corte Canadense em virtude da regra de autoridade do precedente (stare decisis)".[40] Todavia, aduziu-se que "os tribunais de Quebec dispõem de autoridade necessária para reprimir e evitar que um litigante use de forma abusiva um processo, trazendo questão já decidida, ao menos, é claro, se esta

---

This would occur whether or not this Court were to decide the matter on the merits in favour of the Applicant or not" (Houda International Inc v. The Queen, 2010 TCC 622, [2011] GSTC 8, tradução livre).

39. Construction SYL Tremblay inc. c. Agence du revenu du Québec, 2018 QCCA 552.

40. "la Cour du Québec n'est pas liée par un jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt en vertu de la règle de l'autorité du précédent (stare decisis)" (Construction SYL Tremblay inc. c. Agence du revenu du Québec, 2018 QCCA 552 - tradução livre).

demonstre que, sem um novo exame, será vítima de grande injustiça".[41] Concluiu-se, por fim, que o apelo "perante a Corte de Quebec constitui um abuso de processo, pois o pleito da apelante, em face da cobrança, está fadado ao fracasso. Permitir a continuidade desse debate 'atentaria contra os princípios da economia, da coerência, do caráter definitivo das instâncias e da integridade da 'administração da justiça'".[42]

Nesta senda, a solução adotada no ordenamento jurídico canadense para evitar o colapso da racionalidade do sistema tributário e da segurança jurídica foi permitir que, uma vez decidido o mérito da querela envolvendo o GST ou o QST, inexiste interesse processual, na modalidade utilidade, para rediscutir a matéria.

Ainda que não se possa falar de coisa julgada ou mesmo litispendência, em razão da divergência parcial das partes processuais (no CBS, a União Federal, e no IBS, os Estados, Distrito Federal e Municípios), reconhecer-se a ausência de interesse de agir da segunda demanda evita a possibilidade de decisões contraditórias, estimula a coerência judiciária tão buscada nas reformas processuais das últimas décadas, como ainda preserva a segurança jurídica e o desenho federativo atualmente vigente.

---

41. "les tribunaux québécois disposent de l'autorité nécessaire pour réprimer les abus et empêcher un plaideur de faire un usage excessif de la procédure en remettant en cause une question déjà tranchée, à moins, bien sûr, que ce dernier démontre que, sans un nouvel examen de la question, il sera victime d'une injustice" (Construction SYL Tremblay inc. c. Agence du revenu du Québec, 2018 QCCA 552 - tradução livre).

42. "(...) devant la Cour du Québec constitue un abus de procédure, car la requête introductive d'appel d'un avis de cotisation de l'appelante est vouée à l'échec. Permettre la tenue de ce débat porterait « atteinte aux príncipes d'économie, de cohérence, de caractère définitif des instances et d'intégrité de l'administration de la justice »" (Construction SYL Tremblay inc. c. Agence du revenu du Québec, 2018 QCCA 552 - tradução livre).

Nesta senda, por exemplo, diante de uma imposição tributária da CBS ou do IBS, o contribuinte poderia ajuizar a ação antiexacional na justiça federal, questionando a CBS, na justiça estadual, questionando o IBS ou em ambas, simultânea ou sucessivamente. Decidido o mérito por uma das instâncias, haveria perda superveniente do objeto da outra demanda ou a ausência de condição de ação (interesse de agir), acaso a outra ação fosse ajuizada após a decisão de mérito da primeira. Favorável ou contrária ao contribuinte, a questão de fundo já decidida se imporia, salvaguardando, como dito, a segurança jurídica.

É bem verdade que a doutrina do judicial comity, por ter sua origem no common law, não é de amplo conhecimento doutrinário ou jurisprudencial no Brasil. Mas tal fato não infirma sua importância e utilidade como técnica que pode ser aplicada no ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo diante da recente aproximação da processualística civil brasileira, tradicionalmente voltada ao civil law, de institutos característicos do common law. Como bem pontua Fredie Didier Jr:[43]

> Os problemas jurídicos repetem-se nos mais diversos recantos do mundo. (...) A solução desses problemas variará, obviamente, conforme os modelos teóricos e os aspectos culturais de cada país. (...) Há, no Brasil, robusta produção doutrinária e vasta jurisprudência sobre *o devido processo legal* e a *boa-fé objetiva*. Operamos, sem maiores percalços, com institutos de origens diversas (o primeiro, *commom law*, o segundo, *civil law*). (...) Enfim, para bem compreender o Direito processual civil brasileiro contemporâneo, não se pode ignorar essa circunstância: é preciso romper com o 'dogma da ascendência genética', não comprovado empiricamente, segundo o qual o Direito brasileiro se filia a essa ou àquela tradição jurídica".

43. DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil, vol. 1*, 18ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016, pp. 60-61.

Dessarte, a opção canadense para manter a coerência sistêmica entre o sistema tributário, o princípio federativo e a segurança jurídica é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, independentemente de ter sua origem num país de clara tradição anglo-americana.

4. CONCLUSÃO

A Reforma Tributária perpetrada pela EC nº 132/2023 foi muito mais ampla do que se imaginou num primeiro momento. Transpassa os meandros do sistema tributário para repercutir na própria leitura do pacto federativo e dos direitos fundamentais, como no caso da segurança jurídica.

As alterações da tributação do consumo, tais como realizadas, trouxeram incertezas não só quanto ao funcionamento dos novos tributos (direito material), mas sobretudo sobre o direito processual tributário (direito formal ou processual). O silêncio eloquente e intencional do legislador constituinte derivado trouxe perplexidade, colocando não só os operadores do direito, como os agentes dos Fiscos e do Poder Judiciário, mas principalmente os contribuintes em uma situação esdrúxula: criou-se cenário de um verdadeiro pandemônio judiciário.

Inúmeras possibilidades se aventam. Todavia, a maioria (para não dizer todas) demanda um consenso político mínimo para a edição de atos normativos pelo Congresso Nacional, sejam emendas à constituição, leis complementares ou ordinárias. Coloca-se o direito fundamental à segurança jurídica dos contribuintes ao sabor (ou dissabor) do Poder Legislativo.

Sem prejuízo, conforme amplamente demonstrado, pode-se encontrar no ordenamento jurídico canadense o instrumento adequado para evitar a instauração do caos judicial. Por decorrer diretamente do direito fundamental à segurança jurídica, já positivado pelo constituinte originário, a teoria do

judicial comity pode ser utilizada independentemente de um movimento legislativo. Os representantes do povo poderão adotar quaisquer das propostas para readequar a competência judiciária às novas competências tributárias que circulam ou venham a circular em seus corredores. Todavia, os contribuintes não mais estarão reféns de sua vontade. Com a adoção da *judicial comity doctrine,* garante-se a plena efetividade do direito fundamental à segurança jurídica, haja ou não uma pronta resposta do Poder Legislativo brasileiro.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Natureza jurídica do estado federal.* São Paulo: Ed. RT, 1937.

BONAVIDES, Paulo. ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil,* 3ª Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

BROCKMEYER, Anne. Giulia Mascagni. Vedanth Nair. Mazhar Waseem. Miguel Almunia. 2024. "Does the Value-Added Tax Add Value Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries." *In Journal of Economic Perspectives*, 38 (1): 107–32.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. In *Revista Direito Tributário Atual* nº 52. ano 40. p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022

CARVALHO, Osvaldo Santos de; OLIVEIRA JR., José Mauro de. A dimensão constitucional da neutralidade e não-cumulatividade do IVA dual na EC 132/2023. *In A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo* lógico-semântico, pp. 343-362. São Paulo: Noeses, 2024

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário:* linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito tributário:* reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo.* 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015

D'ALTERIO, Elisa. From judicial comity to legal comity: A judicial solution to global disorder? *In International Journal of Constitutional Law*. 9. 394-424, 2011

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil, vol.* 1, 18ª ed. Salvador: JusPodvim, 2016

Ebrill, L. P., Keen, M., & Perry, V. J. (2001). The Modern VAT. USA: International Monetary Fund.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Competências administrativas dos estados e municípios – Licitações. RTDP* 8/25. São Paulo: Malheiros, 1994.

HART, Herbert. *O conceito de direito*. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

KESSLER, Code. Taxpayer Non-Compliance with Input Tax Credit Rules: Data and Policy Options for Canada. In *canadian tax journal / revue fiscale canadienne*, 68:3, 751 – 800, 2020.

LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2ªedição. São Paulo: Noeses, 2022.

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. *In Revista Direito Tributário Atual nº 53*. ano 41. p. 415-451. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023

MARQUES, Luiz Guilherme. A Justiça da Índia. *In AMAGIS JURÍDICA – associação dos magistrados mineiros belo horizonte* ano IV n. 7, p. 151-168, jan./jun. 2012

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Estudos de direito administrativo neoconstitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

PRIA, Rodrigo Dalla. A reforma da tributação do consumo e o processo tributário. *In A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo* lógico-semântico, pp. 481-491. São Paulo: Noeses, 2024

Schenk A, Thuronyi V, Cui W. The Tax Credit Mechanism. *In: Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge University Press; 2015:136-186. International Monetary Fund (IMF). (n.d.). Value Added Tax

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.