

Os Limites da Competência da União a partir da Reforma Tributária: uma Análise Crítica sobre as Materialidades que envolvem o Conceito de Bens e Serviços para Fins de Incidência do IBS e da CBS

The Limits of the Union's Competence Following the Tax Reform: a Critical Analysis of the Material Aspects involving the Concept of Goods and Services for the Purposes of IBS and CBS Taxation

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Doutora e mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FDUSP. Especialização em Direito de Empresa pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas. Graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Professora do corpo permanente do mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Professora de cursos de pós-graduação em Direito Tributário e Direito Aduaneiro (IBDT). Ex-Conselheira titular representante dos contribuintes na 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Diretora da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. *E-mail:* maysapittondo@gmail.com.

Emanuel Messias Chaves Solvelino

Graduando em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Diretor de Competições da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG). Associado da Associação Brasileira de Direito Tributário Jovem (ABRADT-Jovem). Assistente Jurídico Tributário. *E-mail:* emanuelmessias604@gmail.com.

Recebido em: 26-3-2026 – Aprovado em: 28-7-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.12.2026.3019>

Resumo

Com a implementação da reforma tributária do consumo no Brasil pela Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023, foi criado o instituto da competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios para a instituição do imposto incidente sobre bens e serviços (IBS), mantida a competência exclusiva da União para a instituição da Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição da atual Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS). Esta nova distribuição de competência, aliada à previsão de novos fatos geradores através do emprego de um signo amplo (bens e serviços), despertam

questionamentos acerca da quebra como antigo racional da distribuição rígida de competências. Neste artigo propõe-se uma análise sobre a forma de distribuição de competências a partir da EC n. 132/2023 e de que modo a criação do IBS e da CBS por meio da Lei Complementar (LC) n. 214/2025 pode impactar nos fatos geradores já distribuídos na Constituição anteriormente. A partir de uma revisão bibliográfica e normativa, analisa-se se houve uma reestruturação na outorga de competências com a promulgação da EC n. 132/2023, e de que forma a instituição dos novos tributos impactou no princípio federativo. Conclui-se, ao final, que a rígida repartição de competência não foi afetada pelo novo contexto constitucional, sendo inviabilizada a invasão de competências exclusivas estabelecidas no texto constitucional pelos novos tributos sobre o consumo.

Palavras-chave: competência compartilhada, reforma tributária, bens e serviços.

Abstract

With the implementation of the consumption tax reform in Brazil through Constitutional Amendment No. 132/2023, the concept of shared jurisdiction was introduced among the States, Federal District, and Municipalities for the establishment of the tax on goods and services (IBS), while maintaining the Union's exclusive jurisdiction to create the contribution on goods and services (CBS) to replace the current social security contributions (Cofins) and the social integration program contribution (PIS). This new allocation of taxing powers, combined with the inclusion of new taxable events through the use of a broad term ("goods and services"), raises questions about the breakdown of the former rationale behind the rigid distribution of competencies. This article proposes an analysis of how taxing powers are distributed under Constitutional Amendment 132/2023 and how the creation of IBS and CBS through Complementary Law 214/2025 may affect taxable events previously allocated in the Constitution. Based on a bibliographic and normative review, the study examines whether the enactment of Constitutional Amendment 132/2023 restructured the granting of taxing powers and how the introduction of these new taxes impacts the federal principle. The conclusion reached is that the rigid allocation of taxing powers was not altered by the new constitutional framework, making it impossible for the new consumption taxes to invade exclusive jurisdictions established by the constitutional text.

Keywords: shared competence, tax reform, goods and services.

1. Introdução

A Reforma Tributária prevista pela Emenda Constitucional n. 132/2023 possibilitou a instituição de novos tributos sobre o consumo, especificamente com a

DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo; SOLVELINO, Emanuel Messias Chaves. Os Limites da Competência da União a partir da Reforma Tributária: uma Análise Crítica sobre as Materialidades que envolvem o Conceito de Bens e Serviços para Fins de Incidência do IBS e da CBS.

Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 273-297. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

inclusão dos arts. 156A¹ e 195, V², na Constituição Federal que previram, respectivamente, o imposto e a contribuição sobre bens e serviços (IBS e CBS) em substituição ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Serviços – ISS e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

A Emenda Constitucional traz a previsão de novos tributos com base ampla. Desse modo, tem-se um imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e uma contribuição social de competência exclusiva da União, mas cujo produto da arrecadação será direcionado à Seguridade Social (abrangendo, portanto, despesas de interesse de todos os entes federados como de saúde e assistência social).

Os novos tributos foram instituídos pela Lei Complementar n. 214/2025, que trouxe, em seu art. 4^o³, a previsão de hipóteses de incidências amplas que envolvem operações onerosas e não onerosas com bens e serviços. Contudo, a simples leitura desse dispositivo evidencia que a previsão ampla de novos fatos abarca materialidades já distribuídas na Constituição Federal para outros entes, como a compra e venda (em específico, de imóveis), o mútuo oneroso e a doação com contraprestação em benefício do doador, dentre outros. De fato, a amplitude das hipóteses de incidência dos novos tributos faz com que parte da sua materialidade coincida com fatos geradores de outros impostos que não foram substituídos pelo novo regime tributário, como exemplo, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI e o Imposto Sobre Operações Financeiras – IOF.

Diante desta realidade, busca-se no presente artigo responder um questionamento direto: a amplitude com a qual foram incluídas novas materialidades do IBS e da CBS é capaz de impactar diretamente na rigidez da distribuição de competências tributárias entre os entes federados⁴? Esse ponto revela não apenas

¹ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.”

² “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.”

³ “Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. § 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar. § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II – locação; III – licenciamento, concessão, cessão; IV – mútuo oneroso; V – doação com contraprestação em benefício do doador; VI – instituição onerosa de direitos reais; VII – arrendamento, inclusive mercantil; e VIII – prestação de serviços.”

⁴ Pergunta semelhante enfrentada em artigo escrito por Martha Leão em A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, (58),

uma preocupação técnico-jurídica, mas também um desafio político e federativo, já que qualquer flexibilização na delimitação das competências tributárias pode afetar diretamente o equilíbrio de receitas e a autonomia financeira dos entes federados.

2. A competência tributária e suas características

2.1. As normas jurídicas e a competência

A ideia de repartição de competências é inerente ao modelo de Estado Federal adotado pelo Brasil. Isso porque o Federalismo é uma forma de Estado que se respalda na descentralização do poder político, com a partilha das competências e das atribuições entre os entes que formam o Estado Federal, para convívio em uma única ordem constitucional⁵.

Na sintética definição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶, competência nada mais é do que a capacidade juridicamente estabelecida aos entes federados de criar normas jurídicas. Mas o que se entende por norma jurídica?

Em conformidade com as lições de Paulo de Barros Carvalho⁷, Eros Grau⁸ e Gabriel Ivo⁹, as normas jurídicas são o resultado de um processo de interpretação instaurado a partir da leitura dos textos prescritivos veiculados em forma de escrita (constitucionais, legais ou infralegais)¹⁰, constantes do direito positivo¹¹. Ordinariamente, as normas jurídicas são classificadas em regras e princípios¹².

389-409. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659>. Acesso em: 19 nov. 2025.

⁵ ELALI, André de Souza Dantas. O Federalismo Fiscal Brasileiro – algumas notas para reflexão. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 69, 2006, p. 7.

⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista Direito Tributário Atual* ano 14, v. 11/12. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 3.069.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 40.

⁸ GRAU, Eros. Os princípios são regras. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 274.

⁹ IVO, Gabriel A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário* n. 79. São Paulo, 2000, p. 188.

¹⁰ Em sentido contrário, Luís Roberto Barroso entende que a norma jurídica é o próprio texto legal, como “ato jurídico emanado do Estado, com caráter de regra geral, abstrata e obrigatória, tendo como finalidade o ordenamento da vida coletiva” (BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*. 5. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2001, p. 75-77). Por sua vez, não obstante entender que as normas são um resultado interpretativo, Humberto Ávila afasta o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 43) no sentido de que é necessário o texto para instaurar o processo interpretativo (substrato material, suporte físico). *Vide*: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30-31.

¹¹ Direito positivo, direito posto ou ordenamento é o complexo de normas jurídicas válidas num determinado país, que prescreve comportamentos e é orientado pela lógica deontica (lógica do

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; SOLVELINO, Emanuel Messias Chaves. Os Limites da Competência da União a partir da Reforma Tributária: uma Análise Crítica sobre as Materialidades que envolvem o Conceito de Bens e Serviços para Fins de Incidência do IBS e da CBS.

Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 273-297. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

As regras são normas jurídicas que prescrevem o comportamento, veiculando uma decisão tomada pelo legislador quanto à conduta a ser praticada (regras de conduta) ou a parcela do poder a ser exercida pelo destinatário (regras de estrutura), afastando-se, portanto, o aspecto subjetivo do legislador e do aplicador¹³.

Os princípios, por sua vez, são normas jurídicas que introduzem “valores relevantes para o sistema, influenciando rigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”¹⁴. Tratam-se, assim, de normas jurídicas dotadas de elevado grau de abstração (número indeterminado de situações) e generalidade (atingem um número indeterminado de pessoas) que veiculam os fins a serem atingidos pelo comportamento prescrito pelas regras.

Como normas que reconhecem valores incrustados no sistema, os princípios possuem uma eficácia contributiva, informando a produção normativa, atuando como verdadeiros vetores axiológicos para conferir conteúdo, sentido e alcance à mensagem legislada, bem como para a própria compreensão e interpretação do ordenamento¹⁵. E, em função de seu amplo conteúdo axiológico, é garantido um elevado grau de subjetividade para a aplicação dos princípios, dependendo de uma decisão subjetiva, de cunho ideológico, para serem identificados pelo aplicador.

Exatamente em razão da eficácia decisiva das regras contraposta à eficácia contributiva dos princípios, que as regras prevalecem na hipótese de um confronto horizontal entre regras e princípios¹⁶. Isso porque não cabe ao intérprete “afastar, sem mais, a decisão tomada pela Constituição por meio de suas regras”¹⁷.

dever-ser, lógica das normas). Difere-se da Ciência do Direito que, a partir da lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética), ordena o direito posto, utilizando-se de uma linguagem descritiva (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34-36).

¹² Para análise dos mais distintos posicionamentos doutrinários nacionais e estrangeiros quanto aos princípios e regras, *vide* ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30-64.

¹³ ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 69.

¹⁴ Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-P-FLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (coord.). *Direito constitucional contemporâneo*: homenagem ao professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 284.

¹⁵ Raciocínio delineado em conformidade com Paulo Ayres Barreto (*Contribuições*: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 16) e Luís Roberto Barroso (*Interpretação e aplicação da Constituição*: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 155).

¹⁶ Como frisa Luís Roberto Barroso, inexistente hierarquia vertical entre princípios e regras constitucionais, eis que “todas as normas constitucionais encontram-se no mesmo plano” (*Interpretação e aplicação da Constituição*: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 156).

¹⁷ ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 74. No

Ademais, por se tratarem de vetores axiológicos, os princípios são concretizados através das regras, tendo em vista que eles “exercem uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”¹⁸.

Assim, as normas jurídicas, classificadas em princípios ou regras, são o resultado interpretativo dos enunciados constantes dos textos legislativos constantes do direito posto.

Em conformidade com as lições de Paulo de Barros Carvalho, esses instrumentos introdutórios de normas (textos normativos) podem ser primários ou secundários¹⁹. Os instrumentos primários ou “lei na acepção lata”, são aqueles “veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro”. Além da já mencionada Constituição Federal, são instrumentos primários a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, as medidas provisórias, o decreto-legislativo e as resoluções. Todos os demais diplomas, que não inovam no mundo jurídico e se subordinam à prescrição legal, são instrumentos secundários ou derivados, tais como os decretos regulamentadores, as instruções normativas, as portarias, as circulares, as ordens de serviço, dentre outros.

Para que a norma jurídica seja admitida como válida, pertencendo ao sistema jurídico, é necessário que seu instrumento introdutório seja editado em conformidade com a norma de hierarquia superior. Isso porque “os enunciados prescritivos não se encontram uns ao lado dos outros, mas dispostos de maneira escalonada, onde os inferiores retiram seu fundamento de validade dos superiores”²⁰.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal desempenha o papel de instrumento introdutor de normas supremo²¹, do qual todos os instrumentos introdutórios retiram seu fundamento de validade²². Assim, do texto constitucional é que são depreendidas normas que dirigem a produção legislativa de todos os entes da Federação²³, igualmente denominadas de regras de estrutura.

mesmo sentido *vide*: FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. Princípios e regras em direito constitucional: contribuição para uma polêmica doutrinária. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 298.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 197.

¹⁹ Textos normativos que veiculam normas gerais e abstratas, por isso, instrumentos primários e secundários (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 91).

²⁰ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 116.

²¹ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 117.

²² No mesmo sentido: SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 46.

²³ Como salienta Gilberto de Castro Moreira Júnior, “a Constituição Federal é o instrumento de integração” entre as distintas ordens jurídicas editadas por cada um dos entes federados, sendo

Como dito, as regras jurídicas se voltam à prescrição de um comportamento. Contudo, a depender do comportamento regulado, tais regras podem ser classificadas como regras de conduta e regras de estrutura. Enquanto as primeiras são voltadas ao direcionamento da conduta das pessoas, nas relações intersubjetivas as regras de estrutura são as normas organizacionais, cujo comportamento prescrito é o de produção de novos enunciados dos quais são depreendidas novas normas. Nas lições de Norberto Bobbio, as regras de estrutura são:

“as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir normas.”²⁴

Diferentemente das regras de conduta, que vinculam um fato de possível ocorrência e uma consequência, as regras de estrutura não trazem um juízo hipotético no antecedente normativo, mas um verdadeiro dado: “dado o fato da existência do órgão legislativo”²⁵. A importância dessa norma é a sua prescrição, que direciona a atuação do órgão legislativo para a criação das regras de conduta.

Da mesma forma, os efeitos do descumprimento de tais normas são distintos. Como alerta Tércio Sampaio Ferraz Júnior²⁶, enquanto o descumprimento das regras de conduta enseja responsabilidade ao infrator, são nulas as normas jurídicas ou atos jurídicos respaldados em instrumentos editados em desconformidade com uma regra de estrutura.

Assim, como instrumento supremo de introdução de regras de estrutura no ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal veicula os enunciados que prescrevem os comportamentos que envolvem a criação de novas normas jurídicas, trazendo especificamente os procedimentos, as matérias e as pessoas autorizadas a emitirem instrumentos primários²⁷ introdutórios de normas.

Descumpridas quaisquer das regras de estrutura depreendidas do texto constitucional, os correspondentes enunciados normativos editados nascem eiva-

que “ela gera a estabilidade normativa, que é imprescindível à existência do Estado Federal” (MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Reformulação do Federalismo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995, p. 111).

²⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UNB, 1999, p. 45.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62-63.

²⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. ano 14. v. 11/12, p. 3.069-3.070.

²⁷ Considerando-se o enfoque proposto neste artigo, não serão aqui abordadas as normas de estrutura de hierarquia inferior à Constituição que veiculem normas de estrutura que autorizem a expedição de instrumentos introdutórios secundários.

dos de nulidade e as normas jurídicas deles desprendidas são inválidas, não guardando relação de pertinência com o ordenamento jurídico por serem inconstitucionais.

Contudo, os novos instrumentos introdutórios de normas expedidos pelas pessoas competentes apenas serão válidos quando editados em atenção aos princípios, como vetores axiológicos da produção normativa, e às regras de estrutura que trazem os procedimentos a serem seguidos e delimitam a matéria passível de disciplina.

Com efeito, o exercício da competência é regulado pelo procedimento específico ditado pela Constituição, abrangendo todos os atos que envolvem o processo legislativo. Além disso, há regras de estrutura que delimitam a matéria, identificando aquelas condutas passíveis de serem reguladas.

Assim, além dos princípios aplicáveis, três conjuntos de regras de estrutura depreendidas dos enunciados prescritivos constitucionais atuam de forma concomitante quando do estudo da competência. Uma vez identificado o ente competente (conjunto de regras de estrutura de competência), devem ser analisados, intrinsecamente, os procedimentos a serem seguidos pelo ente competente (conjunto de regras de estrutura procedimentais) e os limites relativos à matéria passível de disciplina (conjunto de regras de estrutura materiais)²⁸.

Feitas essas considerações, parte-se para o enfoque tributário da figura da competência.

2.2. A acepção de competência tributária

A cobrança de tributos se apresenta como a forma mais agressiva de intervenção do Poder Público na seara do particular, privando-lhe de seu patrimônio em prol do interesse público de manutenção do Estado e de financiamento das atividades por ele exercidas. Inicialmente, tal atividade era exercida pelo Poder Público através do emprego da força, no exercício do denominado poder de tributar.

Contudo, “do entrelhecho incessantemente mantido pelos detentores do poder estatal e seus subordinados, foi ocorrendo a progressiva jurisfação do poder de tributar, passando a constituir o chamado direito de tributar”²⁹ como uma atribuição jurídica garantida a determinados entes para instituírem, exigirem e disciplinarem as exações tributárias. Este relevante papel jurídico de estabelecer as diretrizes a serem observadas para o exercício do direito de tributar pelo Poder Público é desempenhado pela Constituição.

²⁸ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 152.

²⁹ CORRÊA, Walter Barbosa. Tensão entre direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Brandão. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 208.

Assim, com a delimitação jurídica pela Constituição do poder outrora ilimitado exercido pelo Estado, afirma-se que o Poder Público não mais possui o poder de tributar, expressão que aduz a soberania na atuação³⁰, mas sim a competência para tributar. Como uma atribuição jurídica garantida ao Estado para instituir e disciplinar os tributos, a competência tributária identifica a pessoa (ente/órgão) que tem a capacidade de criar novos enunciados prescritivos dos quais são depreendidas normas jurídicas tributárias. Na sintética abordagem de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto:

“O poder tributário – enquanto atributo da soberania de que dotado o Estado – tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente pela Constituição. As pessoas político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) receberam, da Constituição, faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competência legislativa para instituir tributos). Ao delinear o perímetro dessas competências, a Constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e hirtas. Isso significa que o âmbito da competência tributária constitucionalmente outorgada é demarcado pelas balizas postas pela própria Constituição.”³¹

Consoante delineado no item anterior, a regra de estrutura de competência está aliada aos conjuntos de regras de estrutura de procedimento e de limites materiais, sendo todas elas normas de produção jurídica que atuam juntas.

Com efeito, ao se estudar a competência tributária, é necessário avaliar se há qualquer exigência formal específica a ser seguida pelo ente competente, tal como para a instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/1988) e dos impostos e contribuições residuais (art. 154, I e 195, § 4º, da CF/1988), para os quais é exigido instrumento introdutor primário próprio (lei complementar), observando-se o procedimento legislativo específico.

Da mesma forma, torna-se crucial a análise das regras que especifiquem a matéria passível de regulação, dentre as quais as normas depreendidas do texto constitucional que veiculam imunidades, identificando-se as matérias que estão subtraídas da tributação, não podendo compor o antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Além disso, depreende-se do texto constitucional alguns princípios que afetam a escolha de matérias suscetíveis de tributação pelo ente competente, como o da legalidade (art. 150, I, da CF/1988), da isonomia (art. 150,

³⁰ LIMA, Rogério. O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 74. São Paulo, nov. 2001, p. 115.

³¹ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11. No mesmo sentido *vide*: COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 54-55.

II, da CF/1988), do não confisco (art. 150, IV, da CF/1988), da uniformidade da tributação nacional (art. 151, I, da CF/1988), dentre outros.

Com isso, o estudo da regra de estrutura de competência tributária, como capacidade do ente federado de criar novas normas (legislar³²), envolve necessariamente os princípios e as correspondentes regras de procedimento e de matéria. Diante das distintas normas que envolvem o exercício da competência tributária, os signos *competência tributária* ou *norma de competência tributária* são comumente utilizados para abranger não apenas a regra de estrutura de competência, mas também os princípios e os outros dois conjuntos de regras de estrutura envolvidos na instituição e disciplina dos tributos (procedimento e matéria).

A norma de competência tributária se refere à atribuição legislativa dos entes federados de expedirem enunciados prescritivos dos quais são depreendidas as normas jurídicas em matéria tributária, em estrita observância das regras de estrutura que atribuem a capacidade aos entes políticos, das regras de estrutura de procedimento, das regras de estrutura de matéria e dos princípios.

Ora, a norma que trata especificamente da instituição dos tributos, denominada de norma jurídica tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência tributária, se apresenta como uma das regras de conduta cuja expedição é regulada pela Constituição Federal. Além disso, especificamente para algumas classes de tributos (em especial as contribuições), a Constituição traz enunciados prescritivos que igualmente se referem à instituição, disciplinando a expedição de regra de conduta que exige a destinação do montante arrecadado para as finalidades constitucionais especificadas no texto constitucional. Dessa forma, além da regra-matriz de incidência tributária, a Constituição também disciplina a expedição da regra de conduta de destinação a ser observada para a instituição de tributos específicos, tal como as contribuições.

Contudo, além das regras que tratam da instituição dos tributos, identificam-se ainda outras regras de conduta específicas em matéria tributária cuja expedição é igualmente regulada pelo texto constitucional, tais como as regras concernentes à obrigação, ao lançamento, à prescrição e à decadência (art. 146, III, da CF/1988).

Assim, entende-se que a norma de competência tributária, ou simplesmente competência tributária, encerra a atribuição legislativa das pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para que legislem em matéria tributária, editando, em conformidade com todas as regras de estrutura e princí-

³² “[...] a Constituição atribui exclusivamente ao Poder Legislativo a faculdade de exercitar a competência da pessoa jurídica da qual esse Legislativo seja órgão” (ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* ano 13, n. 48. São Paulo, abr./jun. 1989, p. 89).

pios aplicáveis, os instrumentos introdutórios primários dos quais são depreendidas quaisquer das regras de conduta em matéria tributária.

2.3. A repartição de competências tributárias na Constituição de 1988

A repartição de competências é inerente ao sistema de Estado Federal, tratando-se de um elemento essencial para garantir aos entes federados sua autonomia política, administrativa e legislativa. Contudo, para que os entes cumpram suas finalidades, “evidente que a eles devem ser destinados recursos”³³. Como frisa Estevão Horvath, “dado que a ideia de Federação implica necessariamente a de autonomia, forçoso é convir que ninguém possua esta última, caso seja destituído de recursos financeiros que propiciem a sua manutenção”³⁴.

Sob essa perspectiva a autonomia financeira se apresenta como um marco essencial para a garantia da efetiva autonomia política, administrativa e legislativa dos entes dentro da perspectiva federal³⁵, sendo sempre visada por qualquer Estado Federal. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri³⁶, é necessário “garantir a cada pessoa de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo”.

No Brasil, a busca pela autonomia financeira dos entes ensejou rígida repartição das competências tributárias no bojo da própria Constituição Federal, em um sistema peculiar em relação aos demais sistemas constitucionais do mundo, com a delimitação do campo suscetível de ser tributado por ente federado. Como “as receitas tributárias são, de longe, o modo mais importante de obtenção de recursos no mundo contemporâneo, pelo Poder Público”³⁷, a repartição de competências tributárias foi uma alternativa buscada para se garantirem receitas aos entes independentemente do sistema de repartição de rendas, dos produtos da arrecadação (arts. 157 a 162 da CF/1988).

A rígida repartição de competências se caracteriza, assim, por ser “feita de modo separado, isto é, para cada uma das entidades federadas é dada uma área definida e ampla de competência específica, abrangendo senão totalmente, pelo menos grande parte das receitas”³⁸. Ou seja, o texto constitucional indica expres-

³³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *curso de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 45.

³⁴ HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 27.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82.

³⁷ HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.

³⁸ MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Formas de repartição de receitas no Estado Federal.

samente os tributos passíveis de serem instituídos por ente federado, não podendo ser instituídas novas formas de tributação que ultrapassem os rígidos lindes constitucionais.

A rigidez na repartição de competências especificamente em matéria de contribuições foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento, no RE n. 573.540, da inconstitucionalidade do art. 85 da LC n. 62/2002 do Estado de Minas Gerais, que instituiu a contribuição, cobrada dos servidores públicos deste Estado, para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica. Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes indicou que:

“[...] não somente a competência para a instituição de impostos é disciplinada de forma exaustiva pela Constituição. No tocante às contribuições – tributos que se caracterizam pela afetação de sua receita ao atendimento de determinadas finalidades públicas –, que também há a necessidade de regra constitucional que, expressamente ou por intermédio de cláusula de remissão (competência residual), atribua ao ente federativo a competência impositiva.

Nesse contexto, o art. 149, *caput*, da Constituição atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Trata-se, pois, de regra geral acerca da competência para a instituição dessa espécie tributária, a qual, no entanto, comporta duas exceções.

A primeira delas pode ser encontrada no parágrafo primeiro do próprio art. 149, segundo o qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são autorizados a instituir *‘contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40’*.

Outra exceção trazida pelo art. 149-A da Constituição, que atribui aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de *contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*.

A não ser nesses dois casos, falece competência aos Estados e Municípios para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n. 573.540, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 14.04.2010, publicado em 11.06.2010)” (Destaque do autor)

Por sua vez, para os tributos abrangidos na competência comum dos entes federados, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145 da CF/1988), o legislador constitucional igualmente utilizou-se de técnicas para garantir a privatividade no exercício da competência pelos entes federados.

Quanto às taxas e às contribuições de melhoria, por se tratarem de tributos vinculados a uma atuação estatal, a segregação foi feita a partir das competências

Revista Direito Tributário Atual v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995b, p. 129.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; SOLVELINO, Emanuel Messias Chaves. Os Limites da Competência da União a partir da Reforma Tributária: uma Análise Crítica sobre as Materialidades que envolvem o Conceito de Bens e Serviços para Fins de Incidência do IBS e da CBS.

Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 273-297. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

administrativa e territorial, sendo que somente aquele que proceder com a atuação estatal que ensejou a cobrança do tributo (no caso das taxas, com a prestação do serviço específico e divisível e das contribuições de melhoria com a realização da obra pública) será o competente para instituir o tributo. Como salienta Geraldo Ataliba:

“há também uma completa disciplina constitucional separando os campos de cada qual exatamente de modo a não ensejar a possibilidade de conflitos em matéria de prestação de serviço público, exercício do Poder de Polícia entre União, Estados e Municípios. Logo, a lei de taxa que vai se sobrepor a essa lei administrativa também é infensa a conflitos. Quanto à contribuição de melhoria se a materialidade da hipótese de incidência é simplesmente realizar obra que causa valorização imobiliária está visto que não pode haver conflito de competência entre as pessoas públicas, porque uma obra ou é federal, ou é estadual ou é municipal. Só será intitulada para exigir a contribuição de melhoria a pessoa que tenha empreendido a obra.”³⁹

Para os impostos, a repartição foi realizada a partir da “referência a fatos econômicos que constituem o objeto do tributo, que pode ser criado quando o legislador regula a matéria, especificando quais os casos concretos que, se realizados, provocam o nascimento da obrigação tributária”⁴⁰.

Assim, o constituinte identificou aqueles signos presuntivos de riqueza⁴¹ externados pelo contribuinte, que denotam capacidade contributiva objetiva, e especificou, para cada ente federado, a riqueza que lhe é específica nos arts. 153, 155 e 156 da CF/1988. Originariamente, quaisquer impostos não previstos no texto constitucional apenas poderiam ser instituídos pela União Federal no exercício da denominada competência residual (art. 154, I, da CF/1988).

Cumprе mencionar que essa técnica de especificação dos signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação foi igualmente utilizada para as contribuições sociais destinadas à seguridade social, tendo o legislador constituinte segregado para a União Federal a possibilidade de tributar a folha de salários, os rendimentos do trabalho, o faturamento, a receita, o lucro, a importação, a receita de concurso de prognósticos e o resultado da comercialização da produção rural (art. 195, da CF/1988). Como para os impostos, as contribuições securitárias não pre-

³⁹ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* ano 13, n. 89. São Paulo, abr./jun. 1989, p. 89. No mesmo sentido *vide* Roque Antonio Carrazza (2010, p. 678) e CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 237.

⁴⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catálano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 259.

⁴¹ Expressão clássica de BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

vistas no texto constitucional apenas podem ser instituídas pela União Federal no exercício da denominada competência residual (art. 154, I, c/c art. 195, § 4º, da CF/1988), objeto deste estudo, que será adiante definida.

Sob esta perspectiva, depreende-se da Constituição Federal regras de estrutura materiais que garantem uma rígida e específica repartição de competências, indicando, especificamente para os impostos e para as contribuições securitárias, signos de riqueza passíveis de serem tributados por cada pessoa política.

Em lições sempre atuais, Geraldo Ataliba⁴², ainda à luz da Constituição de 1967, já evidenciava a importância do sistema brasileiro juridicamente rígido para, além de garantir a já mencionada autonomia financeira dos entes políticos⁴³, afastar (i) a bitributação jurídica; e (ii) os conflitos de competência em matéria tributária.

A bitributação jurídica ocorre quando dois ou mais Estados (no âmbito nacional ou internacional) instituem leis distintas com a mesma exigência tributária. Como apontado por Leandro Paulsen⁴⁴, a bitributação jurídica “envolve, normalmente, um conflito de competências.” Para a ocorrência desse fenômeno:

“[...] exige, a par da identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte e a pluralidade de entidades tributantes, já que na identidade do fato gerador se compreendem todos os aspectos deste. Se a sujeição passiva reflete um dos aspectos pessoais do fato gerador, a referência ao fato gerador idêntico já compreende a identidade passiva.”⁴⁵

Fala-se em bitributação jurídica, pois a bitributação de ordem econômica⁴⁶ não pode ser afastada, uma vez que todos tributos, sob a perspectiva financeira,

⁴² ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 22-24.

⁴³ Para Luís Eduardo Schoueri (1998, p. 83), a garantia de autonomia financeira às pessoas políticas não depende da discriminação de competências tributárias no texto constitucional, não se tratando de um “requisito de um sistema federal”. Em sentido contrário, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 695-696) liga diretamente a distribuição de competências à garantia de autonomia financeira, ao consignar que a redução da competência tributária pode implicar uma redução da autonomia financeira e da autonomia jurídica, ferindo frontalmente o pacto federativo. Sustenta Carrazza (2010, p. 696) a impossibilidade de radical modificação da repartição de competências traçada na CF/1988 sob pena de ferir o art. 60, que veda emenda “tendente a abolir a forma federativa de Estado”, tal como, por exemplo, com a retirada da competência de instituição do ICMS dos Estados, eis que seria “este tributo que lhes dá os meios financeiros de atingirem seus objetivos institucionais”.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário, completo*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 336.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 87.

⁴⁶ Para J. van Hoorn Jr. “a luta contra a dupla taxação que se materializa em providências de alívio deveria estender-se à ‘dupla tributação’ em todo o contexto do efeito econômico de todos os im-

recaem somente sobre três índices de riqueza: a renda, o patrimônio e a circulação de riquezas⁴⁷. A CF/1988 especificou os campos passíveis de tributação por cada ente considerando esses três índices denotativos de capacidade contributiva objetiva. Contudo, o legislador constitucional considerou fatos que retratam modos ou momentos diferentes desta revelação de riqueza para a repartição das competências tributárias.

Com isso, as materialidades identificadas no texto constitucional possuem a mesma matriz econômica, mas foram segregadas entre os entes federados considerando circunstâncias específicas, com a segregação das materialidades específicas suscetíveis de serem tributadas por cada ente. Com isso, afastou-se a possibilidade de o mesmo ente se utilizar do mesmo fato atribuído a outro (bitributação jurídica), não obstante este fato possa ter idêntica matriz econômica (renda, patrimônio ou circulação de riqueza – bitributação econômica).

Importante consignar que, como salienta Luís Eduardo Schoueri, a bitributação jurídica não foi afastada por completo no sistema rígido de repartição de competências, “diante da existência de outras espécies tributárias cuja incidência poderia conflitar com o campo da competência impositiva de outro ente tributante”⁴⁸.

Isso porque, no art. 195 da CF/1988, são indicados fatos suscetíveis de serem tributados pelas contribuições de seguridade social que se relacionam com fatos que já foram designados pela CF/1988 para a instituição de impostos pelos Estados e pelos Municípios. É o caso do faturamento (art. 195, I, *b*, da CF/1988) que, por se tratar do produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços acaba por envolver as materialidades dos impostos sobre a circulação de mercadoria (art. 155, II, da CF/1988), de competência dos Estados, e sobre os serviços (art. 156, III, da CF/1988), de competência dos Municípios.

É igualmente o que ocorre com os rendimentos do trabalho (art. 195, I, *a*, da CF/1988, incluído pela EC n. 20/1998⁴⁹) que, por envolver a prestação de serviço

postos tomados em conjunto”, não focando em “tipos particulares de impostos, mas o sistema de impostos como um todo” (HOORN JR., J. van. Bitributação – uma tentativa de definição. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 312-313). Contudo reconhece o autor que afastar a bitributação econômica não é uma tarefa fácil, eis que não é possível precisar o “efeito exato de cada imposto sobre um contribuinte em particular” (HOORN JR., 1984, p. 313) diante da “dúvida sobre se uma pessoa que *paga* um imposto realmente *suporta* o respectivo ônus” (HOORN JR., 1984, p. 311).

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 25 e COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

⁴⁹ É discutível a bitributação da riqueza serviço veiculada pela EC n. 20/1998, à luz da rígida repartição de competência tributária e do art. 60 da CF/1988, avaliando se foi ferida alguma cláusula

mesmo sem vínculo empregatício, relaciona-se com a hipótese do ISS (art. 156, III, da CF/1988), de competência dos Municípios.

Contudo, essas previsões expressas de bitributação não afastam a orientação da repartição rígida das competências tributárias na CF/1988, eis que, fora das duas exceções específicas e expressas no texto constitucional dos impostos extraordinários⁵⁰, e das mencionadas contribuições de seguridade social, é vedada a bitributação jurídica entre os entes federados, não sendo cabível a invasão de competência alheia.

O que o texto constitucional autoriza fora dessas hipóteses é o denominado *bis in idem* que, diferentemente da bitributação, ocorre quando a exigência em duplicidade é imposta pelo mesmo ente tributante⁵¹. Isso porque, com exceção das contribuições residuais, a CF/1988 não veda que a União tribute o mesmo fato tanto por impostos (indicados no art. 153 da CF/1988) como por contribuições especiais, desde que não invada as riquezas destinadas aos demais entes federados.

Como distingue André Mendes Moreira⁵², a bitributação ocorre quando “dois entes distintos exigirem gravame idêntico sobre uma só realidade”, enquanto o *bis in idem* ocorre “se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal”.

A rígida repartição de competências buscou, ainda, afastar os conflitos de competência entre os entes federados, especialmente com a identificação dos signos presuntivos de riqueza de cada ente em matéria de impostos. Houve assim a tentativa de evitar, com a especificação das materialidades, que os entes disputassem entre si a tributação de um mesmo fato.

E essas referências signícas, igualmente adotadas para as contribuições securitárias, servem como primeiro e importante parâmetro a ser observado pelo legislador quando da instituição dos impostos e das contribuições de seguridade social. Isso porque, a depender do conteúdo semântico depreendido do signo constitucional⁵³, os limites da competência podem ser afetados, podendo, inclusive, gerar conflitos de competência entre os entes.

pétrea eis que o serviço é uma riqueza atribuída exclusivamente aos Municípios. Contudo, como já mencionado, este estudo não será objeto de análise para não perder o enfoque proposto na competência residual.

⁵⁰ Suscetíveis de serem instituídos pela União sobre fatos “compreendidos ou não em sua competência tributária” (art. 154, II, da CF/1988).

⁵¹ Conforme definição de Leandro Paulsen (2009, p. 336), o *bis in idem* ocorre quando se exigem “impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias”.

⁵² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 57.

⁵³ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 30.

Esse limite interpretativo mostra-se relevante para a própria diferenciação entre a competência impositiva, a ser realizada com fulcro nesses signos, e a competência residual, a ser realizada sobre signos que não constam expressamente do texto constitucional.

A Constituição faz uma delimitação rígida de competências, sendo “feita de modo separado, isto é, para cada uma das entidades federadas é dada uma área definida e ampla de competência específica, abrangendo senão totalmente, pelo menos grande parte das receitas”⁵⁴, estabelecendo as matérias específicas às quais os entes terão permissão para instituir tributos através da legislação pertinente. Observa-se, então, que em respeito ao pacto federativo, não se possibilita a intervenção legislativa de um ente em matéria que não lhe foi previamente atribuída competência, uma vez que, o princípio federativo, em sua formulação fiscal, revela-se autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias⁵⁵.

Nesse aspecto, surgem diversas problemáticas com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, que criou competências ao editar os arts 156-A⁵⁶ e 195, V⁵⁷, da Constituição Federal, prevendo a possibilidade de tributação sobre “bens e serviços” de forma ampla. Além disso, alterou o art. 145 incluindo-se o parágrafo terceiro⁵⁸, fixando novos princípios que irão reger o sistema tributário nacional, como: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. Tais alterações constitucionais despertam questionamentos sobre uma possível flexibilização na distribuição de competências.

Entretanto, os dispositivos que versam sobre a competência para tributar não sofreram alterações, e não poderia ser o contrário, pois conforme preconizado no art. 150 da CF/1988⁵⁹, as limitações impostas ao fisco são consideradas garantias individuais, que jamais poderiam ser alteradas por comporem o núcleo imutável da constituição, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF/1988⁶⁰.

⁵⁴ MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Formas de repartição de receitas no Estado Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995b, p. 129.

⁵⁵ Entendimento jurisprudencial pacificado no STJ, através do REsp n. 1.881.788/SP, REsp n. 1.937.040/RJ e REsp n. 1.222.547/RS.

⁵⁶ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.”

⁵⁷ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.”

⁵⁸ “§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

⁵⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:”

⁶⁰ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

Aqui, reforça-se que no texto constitucional é possível observar fatores que evidenciam a rígida repartição de competências tributárias e limitação de tributação de materialidades previamente definidas, de modo que se admite apenas duas excepcionalidades. Sendo essas, a competência extraordinária da União, para instituir impostos em caso de guerra, como previsto no art. 154, inciso II, da CF/1988⁶¹, e a competência residual que somente poderá ser exercida pela União, mediante lei complementar para instituição de impostos e contribuições sociais que não estejam previstas na Constituição e que não podem ter base de cálculo ou fatos geradores já previstos na Carta⁶².

Nesse sentido, leciona Humberto Ávila, em seu artigo “Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS”:

“A prescrição segundo a qual somente a União pode instituir outros impostos não previstos na sua competência privativa ordinária. Tal competência residual não encontra par nas competências atribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Levando em consideração o quanto se disse a respeito dos limites materiais implicados, ao atribuir somente à União uma competência residual para instituir impostos não previstos na sua competência ordinária, desde que não tenham fato gerador nem base de cálculo próprios daqueles já discriminados, a Constituição terminou por negar essa mesma competência aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Estes, por conseguinte, não podem instituir impostos que incidam sobre fatos já abrangidos pela competência ordinária de outros entes federados. *Em suma, a Constituição veda o alargamento de competências sobre materialidades objeto de competências privativas de outros entes federados, de modo que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência, mesmo que por lei complementar, sobre fatos geradores ou bases de cálculo próprios daqueles por ela já discriminados.* De outro lado, a prescrição de acordo com a qual é vedada a sobreposição de competências. Com efeito, somente ‘na iminência ou no caso de guerra externa’ poderão ser instituídos ‘impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação’. Isso significa que apenas a União, e somente na iminência ou no caso de guerra externa, pode instituir imposto sobre fatos ‘não compreendidos em sua competência tributária’. Significa também que os impostos resultantes do exercício dessa competência

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
IV – os direitos e garantias individuais.”

⁶¹ “Art. 154. A União poderá instituir: II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

⁶² QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna. *Manual de direito tributário*: volume único. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2024, p. 96.

‘serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação’. *Ao assim prescrever, a Constituição claramente veda a sobreposição ordinária de competências. Isso significa que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência, mesmo que por lei complementar, sobre fatos geradores abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados.*” (Destques nossos)

Observa-se, então, que com a reforma tributária não foram alterados os arts. 154 e 195, § 4º, da CF/1988, que estabelecem a competência residual e extraordinária exclusivas da União, mantendo-se a estrutura anteriormente proposta. Ou seja, evidentemente “não houve uma ruptura no sistema rígido de discriminação de competências delimitado pela Constituição a partir da EC n. 132/2023.”⁶³ De modo que, não se afasta o reconhecimento de uma distribuição de competências privativas, impossibilitando sobreposições.

Assim, entende-se que a competência compartilhada deve ser aplicada de forma restrita, respeitando as limitações previamente fixadas na Constituição. Ainda que o termo “bens e serviços” soe amplo e genérico, a instituição dos tributos através da lei complementar não pode sobrepor materialidades previamente distribuídas, o que será delineado no tópico a seguir.

3. A instituição do IBS e da CBS por meio da Lei Complementar n. 214/2025 e o conflito entre os tributos com fatos geradores já distribuídos pela Constituição e o IBS e a CBS

A partir de uma interpretação do termo bens e serviços, chega-se a uma vasta gama de possibilidades de incidência tributária, gerando pontos de convergência com fatos geradores já distribuídos pela Constituição. A LC n. 214/2025, que institui o IBS e a CBS, faz uma suposta delimitação da hipótese de incidência, em seu art. 4º, § 2º⁶⁴, conceituando como operações com bens e serviços “qualquer fornecimento com contraprestação”.

Como dito anteriormente, a Emenda Constitucional não previu uma reestruturação na distribuição de competências, mantendo a rigidez na distribuição de competências. No entanto, a regulamentação dos novos tributos pela Lei Complementar reflete interferência direta em fatos geradores previamente distribuí-

⁶³ LEÃO, M. (2024). A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, (58), p. 406.

⁶⁴ “§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II – locação; III – licenciamento, concessão, cessão; IV – mútuo oneroso; V – doação com contraprestação em benefício do doador; VI – instituição onerosa de direitos reais; VII – arrendamento, inclusive mercantil; e VIII – prestação de serviços.”

dos, como exemplo: a transmissão de bens imóveis e as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Como se depreende da Emenda Constitucional n. 132/2023, os fatos geradores que serão extintos a partir da instituição dos novos tributos foram expressamente evidenciados nas regras de transição. As contribuições ao PIS e à Cofins deixarão de existir a partir de 2027, já o ICMS e o ISS, somente a partir de 2033, nos termos do art. 126, II⁶⁵, e 129⁶⁶ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), respectivamente. Conclui-se, então, que o IBS e a CBS passaram a existir em substituição ao ICMS, ao ISS, ao PIS e à Cofins, uma vez instituídos tributos que incidirão sobre as mesmas materialidades.

Ocorre que a Lei Complementar n. 214/2025, ao instituir o IBS e a CBS, não se limita a abranger apenas as exações que se apresentam disponíveis ou serão extintas durante o período de transição, incluindo também outras que já foram distribuídas na Constituição, das quais a Emenda Constitucional não prevê a extinção. Ou seja, vê-se uma possibilidade de dupla incidência de tributos sobre o mesmo fato gerador, configurando uma evidente bitributação jurídica, expressamente vedada pela constituição como exposto no tópico anterior.

Muito embora tenha-se considerações de que o IBS e a CBS são uma espécie de IVA – Imposto Sobre Valor Agregado, e que em decorrência disso a reforma não estaria invadindo as materialidades previamente distribuídas, deve-se ter cautela com essa afirmação. Pois, embora a Reforma Tributária tenha sido inspirada em sistemas tributários estrangeiros que adotam o IVA, a legislação brasileira não se limitou a tributar o valor agregado, ou a adotar um único ou duplo tributo sobre o consumo. Pelo contrário, manteve-se tributos com bases idênticas e com a tributação do valor integral da operação, não se limitando ao valor agregado. Embora a legislação apresente hipóteses de redução de alíquota e base de cálculo em regimes específicos, tributa-se o valor da operação (como um todo).

Observa-se que o ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Móveis, de competência dos municípios,⁶⁷ e o IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras, de competência da União, não foram, tampouco serão, extintos⁶⁸, conforme indica-

⁶⁵ “126. A partir de 2027:

II – serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea ‘a’ do inciso I;”

⁶⁶ “Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.”

⁶⁷ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II – transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

⁶⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;”

do na Emenda Constitucional. Entretanto, a Lei Complementar n. 214/2025, reserva capítulos exclusivos para regulamentar a incidência do IBS e da CBS sobre operações com bens imóveis (que inclui expressamente a transmissão) e serviços financeiros⁶⁹.

Embora o art. 156-A, § 6º, II, da CF/1988, preveja a possibilidade de tributação em regime específico para serviços financeiros e operações com bens imóveis⁷⁰, essa tributação está adstrita à rígida distribuição de competências mencionadas no tópico anterior, de modo que qualquer regulamentação deveria observar as materialidades já discriminadas no texto constitucional, para que não haja violação ao pacto federativo. No entanto, não é o que se extrai da leitura da LC n. 214/2025.

Ainda, com a incidência do IBS, de competência compartilhada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sobre as materialidades já distribuídas privativamente aos Municípios, no caso da transmissão de bens imóveis, e à União no caso de operações financeiras, instaura-se uma confusão de competências. Pois, em apenas uma transação incidirá dois impostos (IBS/ITBI e IBS/IOF), com alíquotas individuais e que competem a entes distintos.

A problemática não está apenas na ocorrência da bitributação, mas também do *bis in idem*, no caso da transmissão de bens imóveis, ao passo que o mesmo ente (município) tributará uma única transação através de dois impostos (ITBI/IBS), pois goza do compartilhamento da competência para exigência do IBS. Situação distinta ocorre em relação ao IOF, já que este tributo é de competência exclusiva da União. Nesse caso, não há sobreposição com o IBS, uma vez que a União não participa da competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição desse novo imposto. Assim, quanto ao IOF não há que se falar em *bis in idem* no âmbito do IBS.

O Supremo Tribunal Federal possui entendimento claro quanto à vedação constitucional de ocorrência tanto da bitributação quanto do *bis in idem*, conforme emenda do Agravo Interno em Recurso Extraordinário n. 1.387.761, adiante:

“Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Imposto sobre a renda. Ganho de capital. Antecipação de legítima. Ausência de acréscimo patrimonial. Vedação à bitributação. [...] 3. *O constituinte repartiu o poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predeterminam as materialidades tributárias. Esse modelo visa a impedir que uma mesma materialidade venha a*

⁶⁹ Capítulo II e V do Título V (Dos regimes específicos do IBS e da CBS), da LC n. 214/2025.

⁷⁰ Admitindo a tributação de bens imóveis *vide*: SIDNEI, Rafael. Incidência do CBS/IBS nas operações com bens imóveis. Disponível em: <https://conjur.com.br/2025-jul-21/a-incidencia-do-cbs-ibs-nas-operacoes-com-bens-imoveis-a-luz-da-ec-132-2023-e-da-lc-214-2025/>.

concentrar mais de uma incidência de impostos de um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou de entes diversos (vedação à bitributação). Princípio da capacidade contributiva. [...]” (ARE n. 1.387.761 AgR, Rel. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 22.02.2023, processo eletrônico DJe-s/n divulg 28.02.2023 public 01.03.2023)

Diante desse cenário, constata-se que a instituição do IBS e da CBS pela Lei Complementar n. 214/2025, ao extrapolar a substituição dos tributos extintos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e invadir materialidades já rigidamente distribuídas pela Constituição, produz um aparente desequilíbrio no pacto federativo. A coexistência entre o IBS e tributos como o ITBI e o IOF evidencia o risco de violação direta às regras de competência tributária, ensejando hipóteses de bitributação e até mesmo de *bis in idem*, situações expressamente repelidas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Assim, a problemática não se limita a uma discussão técnico-tributária, mas alcança a própria essência do federalismo fiscal brasileiro, uma vez que o desenho constitucional de repartição de competências foi concebido para evitar sobreposição de incidências e proteger a autonomia financeira dos entes federados. Qualquer regulamentação infraconstitucional que desconsidere essa rigidez compromete a harmonia federativa e poderá ser objeto de controle de constitucionalidade, a fim de preservar os limites impostos pelo constituinte originário e reafirmados pelo constituinte reformador.

4. Considerações finais

Diante do exposto, verifica-se que a instituição do IBS e da CBS pela Lei Complementar n. 214/2025 não se restringiu à substituição dos tributos cuja extinção foi expressamente prevista pela Emenda Constitucional n. 132/2023, mas avançou sobre materialidades já rigidamente distribuídas pela Constituição entre os entes federados, como a transmissão de bens imóveis (ITBI) e as operações financeiras (IOF). Essa opção legislativa acarreta inevitável sobreposição de competências, configurando hipótese de bitributação e, em determinados casos, de *bis in idem*, quando um mesmo ente passa a exigir dois impostos sobre a mesma operação.

Tal cenário compromete a segurança jurídica e viola diretamente o pacto federativo, na medida em que a Constituição, ao repartir as competências tributárias, buscou preservar a autonomia dos entes e evitar que uma mesma materialidade fosse objeto de múltiplas incidências tributárias. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica ao reconhecer a vedação à bitributação e ao *bis in idem* como corolários da repartição constitucional de competências, de modo que a disciplina inaugurada pela Lei Complementar n. 214/2025 apresenta clara vulnerabilidade constitucional, demandando controle judicial para assegurar a observância dos limites materiais fixados pelo texto constitucional.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; SOLVELINO, Emanuel Messias Chaves. Os Limites da Competência da União a partir da Reforma Tributária: uma Análise Crítica sobre as Materialidades que envolvem o Conceito de Bens e Serviços para Fins de Incidência do IBS e da CBS.

Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 273-297. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

5. Referências bibliográficas

- ÁVILA, H. Regra-matriz versus princípios. In: SCHOUERI, L. E. (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ÁVILA, H. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo, 1º quadrimestre 2024, p. 701-730.
- ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* ano 13, n. 89. São Paulo, abr./jun. 1989.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROSO, L. R. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, L. R. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 5. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UNB, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CORRÊA, Walter Barbosa. Tensão entre direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- DE LUCCA, N.; MEYER-PFLUG, S. R.; NEVES, M. B. (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: princípios e sobreprincípios na interpretação do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.
- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. A tributação sobre o consumo no Brasil: por uma nova repartição de competências tributárias. In: QUIRINO, Fabrício Alves; RIOS, Marcelo Jabour (org.). *A reforma da tributação das empresas: uma visão para o empresariado brasileiro*. São Paulo: Sesi-SP Editora, 2022. v. 2, p. 647-674.
- ELALI, A. de S. O federalismo fiscal brasileiro – algumas notas para reflexão. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 69, n. 7, 2006.
- FERRAZ JÚNIOR, T. S. Competência tributária municipal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 14, n. 11/12. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.
- FERREIRA FILHO, M. G. Princípios e regras em direito constitucional: contribuição para uma polêmica doutrinária. In: DE LUCCA, N.; MEYER-PFLUG, S. R.; NEVES, M. B. (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- GRAU, E. Os princípios são regras. In: DE LUCCA, N.; MEYER-PFLUG, S. R.; NEVES, M. B. (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- HOORN JUNIOR, J. van. Bitributação – uma tentativa de definição. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOT-TALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- IVO, G. A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário* n. 79. São Paulo, 2000.
- IVO, G. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- LEÃO, M. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, 2024, p. 389-409. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659>. Acesso em: 03 jun. 2025.
- LIMA, Rogério. O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 74. São Paulo, nov. 2001.
- MOREIRA JÚNIOR, G. de C. Reformulação do federalismo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995a, p. 107-121.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; SOLVELINO, Emanuel Messias Chaves. Os Limites da Competência da União a partir da Reforma Tributária: uma Análise Crítica sobre as Materialidades que envolvem o Conceito de Bens e Serviços para Fins de Incidência do IBS e da CBS.

- MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Formas de repartição de receitas no Estado Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995..
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: RT, 2011.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário, completo*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. *Manual de direito tributário*: volume único. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SILVA, J. A. da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Da competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catálano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.