

NATUREZA E ESTRUTURA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IBS: APENAS MAIS UM IMPOSTO OU NOVO MODELO CONSTITUCIONAL DE ATRIBUIÇÃO DE PODER PARA TRIBUTAR?

Arthur Maria Ferreira Neto

Mestre e Doutor em Direito e Filosofia. Professor Adjunto de Direito Tributário na UFRGS. Professor Permanente do PPGD da UFRGS. Advogado. Vice-presidente do TARF-RS.

Artigo recebido em 16.01.2026 e aprovado em 10.02.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Competência clássica: modelo de contenção 3 Competência de cobertura e base ampla do IBS: modelo “guarda-chuva” 4 Consequências dogmáticas e práticas da adoção de um novo modelo de competência tributária 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa a natureza e a estrutura constitucional da competência tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023, com especial enfoque no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Embora a reforma tributária tenha sido predominantemente apresentada como uma reorganização técnica da tributação sobre o consumo, sustenta-se que a competência prevista no art. 156-A da Constituição não pode ser compreendida como mera substituição funcional de tributos preexistentes. O estudo contrapõe o modelo clássico de competência tributária – marcado pela delimitação rígida de materialidades e pela subsunção conceitual – a um novo modelo de competência de cobertura e base ampla, aqui denominado “modelo ‘guarda-chuva’”. Esse modelo caracteriza-se pela ampla abrangência material, pela coordenação funcional das incidências tributárias, pela centralidade da lei complementar e pela adoção de técnicas classificatórias alternativas, voltadas à redução de zonas cinzentas na tributação do consumo. Defende-se que esses modelos não são excludentes, mas coexistem no atual texto constitucional, exigindo critérios interpretativos diferenciados e mecanismos dogmáticos específicos de controle. Por fim, o artigo destaca os desafios metodológicos impostos pelo IBS, especialmente a necessidade de compatibilizar a integração funcional da tributação do consumo com os limites constitucionais, a segurança jurídica e o equilíbrio federativo.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. Competência tributária. IBS. Tributação do consumo. Base ampla.

NATURE AND STRUCTURE OF THE IBS TAXING POWER: JUST ANOTHER TAX OR A NEW CONSTITUTIONAL MODEL FOR THE ALLOCATION OF TAXING AUTHORITY?

CONTENTS: 1 Introduction 2 Classical competence: containment model 3 IBS broad-based and coverage competence: “umbrella” model 4 Dogmatic and practical consequences of adopting a new tax competence model 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article examines the constitutional nature and structure of the taxing power underlying the Brazilian Tax Reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023, with particular focus on the State and Municipal Tax on Consumption (IBS). While the reform has been predominantly presented as a technical reorganization of consumption taxation, the paper argues that the competence established by Article 156-A of the Constitution cannot be adequately understood as a mere functional replacement of preexisting taxes. The study contrasts the traditional model of tax competence — characterized by rigid material delimitation and conceptual subsumption — with a newly introduced model of broad-based and shared competence, described as an “umbrella-type” competence. This model is marked by wide material scope, functional coordination of taxable events, centrality of complementary legislation, and alternative classificatory techniques aimed at reducing interpretive gray areas in consumption taxation. The article contends that these models are not mutually exclusive, but coexist within the current constitutional framework, requiring differentiated interpretive criteria and refined dogmatic controls. Finally, it highlights the methodological challenges posed by the IBS, especially the need to reconcile functional integration of consumption taxation with constitutional limits, legal certainty, and the federal allocation of taxing powers.

KEYWORDS: Tax reform. Taxing power. IBS. Consumption taxation. Broad-based tax competence.

1 INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional n. 132/2023 inaugurou uma das mais profundas reformulações já experimentadas pelo sistema tributário nacional desde a promulgação da Constituição de 1988. Embora o discurso político e institucional que acompanhou a sua aprovação tenha reiteradamente apresentado a reforma tributária como um movimento essencialmente voltado à racionalização da tributação sobre o consumo, é inegável que o seu alcance normativo extrapola em muito esse objetivo imediato. Ao lado de outras inovações constitucionais relevantes – como a introdução de novos princípios tributários¹, a reformulação da seletividade², a redefinição de mecanismos de repartição federativa de receitas

1. GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.
2. Para uma leitura crítica da nova seletividade inaugurada pela EC 132, vide: ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na reforma tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

e a reconfiguração do federalismo fiscal –, a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), prevista no art. 156-A da Constituição, desencadeou um intenso e ainda incipiente debate doutrinário acerca da real extensão e da profundidade das transformações constitucionais introduzidas.

No centro desse debate está a controvérsia sobre a natureza jurídica da competência tributária que dá suporte ao IBS. De um lado, parcela expressiva da doutrina sustenta que, embora as mudanças promovidas pela EC 132 sejam relevantes dos pontos de vista técnico e institucional, elas não alteram o núcleo metodológico nem a estrutura dogmática do Direito Tributário brasileiro. Segundo essa leitura, a nova competência compartilhada do IBS representaria apenas mais uma hipótese de incidência introduzida no texto constitucional, em substituição a outras anteriormente existentes (ICMS e ISS), devendo ser interpretada segundo os mesmos pressupostos formalistas, conceituais e normativistas que historicamente orientaram a compreensão das competências tributárias. Nessa linha, afirma-se que não houve ruptura relevante na metodologia de interpretação do sistema tributário nacional, razão pela qual a competência do art. 156-A deveria ser compreendida como funcionalmente equivalente às competências clássicas, ainda que adaptada a uma nova configuração institucional e federativa³.

De outro lado, a posição que aqui iremos adotar parte da premissa de que a competência instituída pelo art. 156-A não pode ser adequadamente compreendida como mera reprodução do modelo clássico de competência tributária, ainda que deva ser integrada, de forma sistemática e harmônica, ao conjunto das competências preexistentes. Sustenta-se que o IBS inaugura um novo modelo constitucional de competência tributária, dotado de fundamentos, lógica interna e técnicas normativas significativamente distintos daqueles que historicamente estruturaram o sistema brasileiro. Essa singularidade não implica afirmar, de modo algum, que “tudo mudou”, nem que as categorias dogmáticas tradicionais se tornaram obsoletas; implica, contudo, reconhecer que

3. Essa posição é representada, entre outros, por Humberto Ávila e Martha Leão, que enfatizam a permanência do modelo conceitual e da lógica tradicional de delimitação rígida de materialidades: ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024; e LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 58, p. 389-409, 2024.

a Constituição passou a conviver com modelos diversos de autorização para o exercício do poder de tributar, os quais demandam critérios interpretativos diferenciados e mecanismos próprios de controle.

Nesse sentido, antes de adentrar nas discussões substanciais acerca dos méritos e deméritos da reforma tributária, ou ainda definir se o IBS é mais simples, neutro, transparente e eficiente do que os tributos que substituiu, é necessário iniciar por discussões teóricas sobre a efetiva estrutura e a natureza jurídica da competência tributária que lhe dá suporte e quais são as consequências dogmáticas e metodológicas dessa escolha constitucional. É precisamente essa indagação que orienta os itens seguintes.

Nesse contexto, antes mesmo de adentrar nas discussões substanciais acerca dos méritos ou deméritos da reforma tributária – ou ainda de avaliar se o IBS é mais simples, neutro, transparente ou eficiente do que os tributos que substituiu –, mostra-se indispensável enfrentar uma questão preliminar de natureza teórica: quais são a estrutura e a natureza jurídica da competência tributária que legitima a instituição do IBS e quais são as consequências dogmáticas e metodológicas dessa escolha constitucional?

É precisamente essa indagação que orienta o presente artigo, a partir da distinção entre dois modelos de competência tributária.

2 COMPETÊNCIA CLÁSSICA: MODELO DE CONTENÇÃO

A compreensão tradicional da competência tributária no constitucionalismo brasileiro sempre esteve fortemente associada a uma lógica de delimitação e contenção do poder de tributar, mentalidade essa que privilegia formas, fórmulas e o rigor definicional. Nesse modelo clássico, a competência opera como um mecanismo de recorte material rígido, previamente definido no texto constitucional, cuja função primordial é determinar, com intenso grau de precisão semântica, o sentido das materialidades tributáveis. O objetivo institucional dessa forma de distribuição de competências consiste em atribuir aos entes tributantes, de modo claro e exaustivo, a parcela específica de poder que cada esfera federativa recebe da Constituição. Trata-se de uma concepção que privilegia a tipicidade constitucional, a previsibilidade normativa e a segurança jurídica, concebendo a competência como verdadeira fronteira semântica destinada

a conter expansões arbitrárias e imprevisíveis do poder de tributar. Para fins analíticos, é possível denominar essa visão de “modelo de contenção”⁴.

Nesse arranjo, cada imposto corresponde a uma base econômica discriminada, estruturada a partir de categorias conceituais passíveis de determinação, associada a um sujeito ativo claramente definido. Sua aplicação se dá segundo um critério hermenêutico de inclusão ou exclusão: o fato econômico é ou não é subsumível ao conceito constitucional pertinente. Evidentemente, existem zonas de penumbra; ainda assim, a intenção predominante é a de preservar uma lógica de categorização fechada, com mínimo espaço para mutações conceituais espontâneas produzidas pela vontade do intérprete ou do Judiciário. Isso não representa uma falha do sistema, mas sim um de seus elementos estruturais de proteção, pois é justamente essa característica que permite que a competência cumpra sua função constitucional preponderante de limitar o poder de tributar e conferir previsibilidade ao contribuinte. O método interpretativo central que decorre desse modelo é o da subsunção conceitual, no qual a tarefa do intérprete consiste em verificar a adequação mínima do fato concreto a um conceito previamente determinado, seja por lei, seja por consolidação jurisprudencial.

No modelo de contenção, o papel das leis complementares (de estrutura⁵) é, em regra, o de padronização de conceitos em âmbito nacional, atuando como instrumentos de definição de normas gerais e estruturantes, sem deslocar o núcleo delimitador da Constituição para o plano infraconstitucional. O risco predominante associado a esse modelo não é o da expansão no campo da tributação, mas o da subtributação de realidades econômicas atípicas, as quais naturalmente permitem que algumas manifestações de riqueza se coloquem fora das categorias conceituais rígidas previamente desenhadas pelo Constituinte.

Tal risco, não raro, provoca frustração e indignação naqueles que desejam combater com maior vigor desigualdades sociais e não admitem que

4. Entendemos que tal modelo é apresentado com clareza por ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

5. FERREIRA NETO, Arthur Maria; BEDIN, A. A estrutura e os elementos da norma tributária: qual o papel da lei complementar? In: LOBATO, Valter (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. v. 1, p. 57-76.

certos fatos econômicos permaneçam fora do campo de incidência tributária por aquilo que consideram uma mera inadequação conceitual⁶. Essa, aliás, é a motivação que frequentemente levou no passado, inclusive antes do advento da Emenda Constitucional 132, alguns autores a criticarem (e inclusive considerarem superado e ultrapassado) o modelo tradicional de competência tributária.

3 COMPETÊNCIA DE COBERTURA E BASE AMPLA DO IBS: MODELO “GUARDA-CHUVA”

Ainda assim, como vimos, parte da doutrina⁷ sustenta que essa inovação não altera de modo profundo o desenho constitucional do sistema tributário, tratando o IBS como apenas mais uma “esfera” de competência adicionada ao mosaico federativo, ainda que dotada da peculiaridade do compartilhamento entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Em nossa opinião, essa leitura, embora possível sob uma perspectiva estritamente formal, revela-se excessivamente redutora, pois se apegua à aparência estrutural da norma de competência e ignora a densidade normativa e as repercussões sistêmicas do novo desenho constitucional⁸. Essa visão falha em capturar o caráter singular do IBS, cuja lógica interna não replica o modelo clássico de delimitação rígida de materialidades. Não se trata, portanto, de uma exceção pontual dentro de um sistema que permaneceria estruturalmente inalterado, mas da introdução de um novo eixo de organização do poder de tributar.

Precisamente por isso, entendemos ser plausível sustentar que a EC 132 introduz, ao lado das competências tradicionais, um modelo normativo distinto, que aqui se propõe denominar “modelo ‘guarda-chuva’” de competência tributária. Trata-se de uma competência de cobertura e base ampla, cuja função constitucional preponderante deixa de ser a mera contenção semântica estrita e passa a ter a pretensão de promover uma integração funcional de todas as

6. FERREIRA NETO, A. M. Crise epistêmica no direito tributário contemporâneo: do esgotamento do formalismo normativista aos riscos do solidarismo fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 629, 2024.

7. Por exemplo: LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 58, p. 389-409, 2024; LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 59, 2025.

8. FERREIRA NETO, A. M. Equívocos na compreensão do sentido de “ruptura paradigmática”: a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica do direito tributário brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 59, p. 325, 2025.

incidências tributárias sobre o consumo. A expressão “modelo ‘guarda-chuva’” não pretende sugerir uma autorização irrestrita à expansão interpretativa, tampouco afirmar a dissolução das categorias dogmáticas clássicas do Direito Tributário. Trata-se, antes, de uma proposta teórica de caráter heurístico, voltada a descrever uma lógica constitucional distinta de legitimação do poder de tributar, introduzida pela EC 132. Esclareça-se que o nosso objetivo, aqui, não é encerrar esse debate (ainda na sua juventude), mas redimensioná-lo, oferecendo uma nova chave conceitual capaz de explicar fenômenos normativos que não se ajustam adequadamente ao paradigma clássico de contenção⁹.

No modelo “guarda-chuva”, as materialidades constitucionais deixam de ser organizadas em bases econômicas rígidas e estanques, passando a estruturar-se a partir de uma base ampla de captação de fatos econômicos, expressa pela fórmula “operações com bens, inclusive direitos, e serviços”. Essa opção implica a adoção de uma técnica de coordenação e alternância classificatória entre materialidades, ampliando a lógica binária do “é X / não é X” por uma lógica que também é relacional do tipo “X ou Y”, como se extrai do § 8º do art. 156-A¹⁰, orientada, especificamente, à redução de zonas cinzentas na tributação do consumo¹¹.

9. FERREIRA NETO, A. M. Equívocos na compreensão do sentido de “ruptura paradigmática”: a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica do direito tributário brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 59, p. 325, 2025.
10. “Art. 156-A [...] § 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.”
11. Tal argumento foi desenvolvido de modo mais detalhado em nosso artigo “Equívocos na compreensão do sentido de ‘ruptura paradigmática’: a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica do direito tributário brasileiro?”: “Ao permitir que a lei complementar defina o conteúdo e o alcance das ‘operações com serviços’, inclusive por exclusão – ou seja, criando um mecanismo interpretativo variante, segundo o qual toda operação que não se enquadrar como ‘operação com bens’ poderá ser classificada como sendo de ‘serviço’ –, o texto constitucional inaugura um modelo de competência tributária baseado, não mais no objetivo primário de determinar significados de conceitos constitucional, com o intuito de conter o exercício de poder, mas em criar uma espécie de alternância semântica que busca garantir uma maior uniformidade na tributação de operações econômicas, reduzindo-se o espaço lacunoso de possíveis nichos de intributabilidade. Assim, diferentemente do modelo clássico de subsunção, no qual uma base econômica X autoriza a tributação de realidades similares e compatíveis com esse campo de significação (i.e., X’, X”, X’’), o novo modelo parece autorizar a tributação de X ou Y, conforme critérios definidos pela legislação

Consequentemente, no modelo “guarda-chuva”, a técnica prioritária de fixação de sentido também se transforma. Essa espécie de competência não busca esgotar previamente todos os significados pertencentes à classe conceitual apta a abarcar os fatos tributáveis, mas admite uma integração funcional de sentidos possíveis, a ser construída de forma coordenada entre Constituição e lei complementar, demarcando de modo mais aberto – e mediante expressões mais fluidas – o campo de incidência do IBS (e, por consequência, da CBS). O método interpretativo central, assim, deixa de ser uma subsunção conceitual mais rígida e passa a assumir a forma de uma coordenação classificatória de diversos núcleos de incidência, voltada a assegurar tratamento tributário uniforme a operações juridicamente diferenciáveis, mas economicamente equivalentes.

Nessa lógica, a interpretação dos limites da competência de cobertura não se orienta pela qualificação formal isolada do objeto do negócio jurídico (isto é, se X é mercadoria, produto industrializado, serviço, bem imaterial ou cessão de direitos, entre outras categorias jurídicas tradicionais), mas pelo direcionamento funcional da operação, voltado a integrar, de forma coordenada, o conjunto constitucionalmente relevante das operações de consumo. Com isso, busca-se evitar divergências hermenêuticas artificiais acerca da

complementar, de modo que, se praticada ‘qualquer operação’ que provoque divergências acerca do seu adequado enquadramento na categoria abstrata X, poderá, hermenêuticamente, ser essa classificada como sendo um caso de Y. Uma tentativa de concretizar essa nova lógica de incidência tributária foi realizada pelo artigo 3º da Lei Complementar n. 214, ao estabelecer que ‘operações com bens’ são todas aquelas que envolvam bens móveis, imóveis, materiais, imateriais ou direitos, e que ‘serviços’ são todas as demais ‘operações’ passíveis de serem reguladas por essa Lei. Essa técnica traduz uma opção explícita por reduzir (ou talvez eliminar) aquelas discussões semânticas tradicionais sobre o que é ‘prestação de serviço’ ou ‘circulação de mercadoria’. Ora, é fato notório que uma das principais intenções dos proponentes da reforma tributária – ao congregarem em um novo tributo sobre valor agregado diversos outros que existiam anteriormente e que incidiam sobre bases econômicas de escopo limitado – era a de reduzir ao máximo (ou idealmente acabar com) discussões semânticas acerca do adequado enquadramento de uma determinada operação nesse ou naquele conceito constitucional. Os defensores dessa abordagem sempre sustentaram que tais debates ‘teóricos’ (principalmente quando levados ao Judiciário) seriam inférteis e improdutivos, retardando a uniformidade da tributação, causando distorções concorrenciais e gerando insegurança jurídica. O objetivo, portanto, teria sido o de criar um novo regime constitucional que desestimulasse tais disputas conceituais em favor de uma tributação mais ampla, funcional e eficaz nos seus resultados”.

essência do fato econômico subjacente, de modo que a incidência do tributo passa a ser determinada pela natureza consumerista da operação – e não pela categoria jurídica específica à qual o seu objeto possa ser subsumido –, desde que preservados os limites constitucionais materiais da tributação do consumo.

Esse deslocamento explica a centralidade inédita atribuída à lei complementar no desenho do IBS. Diferentemente do modelo de contenção, no qual a lei complementar exerce função predominantemente padronizadora, no modelo “guarda-chuva” ela se converte em instrumento central de densificação normativa, responsável não apenas por estruturar, mas também por fixar grande parte dos aspectos institutivos do imposto, relegando ao legislador ordinário (estadual e municipal) a função reduzida de estabelecer as alíquotas regionais e locais do IBS¹². Trata-se de um novo eixo de produção de sentido no Direito Tributário brasileiro, que reforça a integração do sistema, mas simultaneamente amplia os riscos de expansão indevida da competência.

Com efeito, o risco predominante associado ao modelo “guarda-chuva” não é o da subtributação, mas o da expansão imprevisível e da captura de realidades econômicas não vinculadas ao consumo, especialmente de materialidades patrimoniais¹³. É precisamente por isso que a adoção desse modelo exigirá o desenvolvimento de novos critérios dogmáticos de controle,

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

§ 1º [...]

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica [...].

Art. 195. [...]

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do *caput* poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.”

13. “A reforma tributária levada a efeito pela Emenda Constitucional 132/2023 lançou as bases para a criação de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) Dual, composto de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). De ‘base ampla’, a ideia é que com ele se alcance praticamente todo tipo de operação. Tanto que no texto constitucional se autoriza o legislador complementar a definir serviço como sendo tudo o que não se enquadrar na definição de operação com bem, amplitude demasiada que termina tornando sem sentido a própria competência impositiva residual (CF/1988, art. 154, I)” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a lei dispor livremente sobre o que são bens destinados ao uso ou ao consumo pessoal(is)? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 318, 2024).

sob pena de a amplitude metodológica converter-se em subjetivismo interpretativo e de legitimação de qualquer espécie de arbitrariedade.

Tabela de comparação entre modelos de competência tributária

Elementos	Competência clássica (modelo de contenção)	Competência de cobertura (modelo "guarda-chuva")
Função constitucional preponderante	Contenção do poder de tributar	Integração funcional das incidências sobre consumo
Materialidades constitucionais	Bases econômicas discriminadas, com categorização estanque ("é X/ não é X")	Base ampla, com técnica de coordenação e alternância classificatória entre materialidades (X ou Y)
Técnica prioritária de fixação de sentido	Determinação rígida e prévia do conteúdo econômico constitucionalmente tributável	Coordenação e integração funcional de sentidos possíveis, orientada à redução de zonas cinzentas na tributação do consumo
Papel das leis complementares de estrutura	Definição de normas gerais e conceitos estruturantes a serem ainda detalhados pelo legislador ordinário	Instrumento central na densificação normativa do IBS, com função reduzida do legislador ordinário estadual e municipal
Risco predominante	Potencial subtributação de realidades econômicas atípicas	Expansão imprevisível e captura indevida de realidades econômicas não vinculadas ao consumo
Método interpretativo central	Subsunção conceitual	Coordenação classificatória

4 CONSEQUÊNCIAS DOGMÁTICAS E PRÁTICAS DA ADOÇÃO DE UM NOVO MODELO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A adoção constitucional de um modelo de competência de cobertura e base ampla produz consequências dogmáticas e práticas relevantes, especialmente no plano da interpretação das normas tributárias. A lógica subjacente ao IBS introduz uma racionalidade interpretativa distinta daquela que historicamente estruturou o Direito Tributário brasileiro, fundada na ideia de base ampla e de materialidades alternativas, em que diferentes categorias econômicas passam a ser coordenadas sob um mesmo regime de incidência. Trata-se de uma mudança que não se limita à mera técnica de arrecadação desse novo imposto, mas que alcança o próprio modo de legitimação e de controle do exercício do poder de tributar.

Importa sublinhar, desde logo, que o modelo de contenção e o modelo de competência de cobertura – aqui denominado “modelo ‘guarda-chuva’” – não são reciprocamente excludentes dentro do atual sistema tributário nacional, nem pretendem substituir integralmente a dogmática tradicional. A Constituição de 1988 – especialmente após a EC 132 – passa a conviver simultaneamente com modelos distintos de competência tributária, cada qual orientando modalidades diversas de autorização para o exercício do poder de tributar. Essa convivência impõe que os requisitos de validade das normas tributárias, os critérios interpretativos aplicáveis e os mecanismos de controle dogmático sejam ajustados às características específicas de cada tipo de competência. O equívoco metodológico reside nas leituras extremadas que insistem em reduzir toda a estrutura constitucional a um único padrão explicativo, como se fosse necessário afirmar que “tudo mudou” ou, no polo oposto, que “nada mudou”¹⁴.

A distinção aqui proposta busca, portanto, oferecer uma nova gramática conceitual apta a compreender a coexistência desses modelos no sistema tributário nacional. Trata-se de uma sugestão teórica aberta, de caráter descritivo e heurístico, destinada a permitir a revisão crítica de conceitos fundamentais do Direito Tributário à luz da nova matriz constitucional instaurada pela EC 132. Não se pretende, com isso, encerrar um debate que ainda se encontra em fase inicial de amadurecimento, mas qualificá-lo, conferindo-lhe maior honestidade metodológica, transparência argumentativa e fidelidade ao atual desenho da Constituição tributária brasileira.

Nesse sentido, é fundamental esclarecer que não se defende aqui que a Constituição tenha abandonado toda e qualquer pretensão de fixar sentido jurídico determinável às expressões utilizadas no texto constitucional¹⁵. Com efeito, o IBS não chega a consagrar uma competência tipológica absolutamente aberta¹⁶,

14. ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e pontos de partida do sistema tributário nacional. *Consultor Jurídico*, 16 set. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-16/reforma-tributaria-e-pontos-de-partida-do-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em: 15 jan. 2026.

15. “O constituinte derivado, aliás, parece ter tido algum cuidado com a redação da EC n. 132/2023 no sentido de evitar interpretações de cunho conceitualista que pudessem fazer o imposto se distanciar demais de um IVA típico” (MELLO, Hélio de; DE LAURENTIIS, Thais. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 272, 2024).

16. “[...] entendemos que a abordagem tipológica prestigia em maior grau os princípios da capacidade contributiva, da neutralidade e da segurança jurídica. O reconhecimento do IBS e da CBS como tributos do tipo IVA permite a compreensão do campo de competência do tributo

nem autoriza o legislador infraconstitucional a definir livremente o conteúdo dos termos constitucionais, ou efetivar melhor os princípios¹⁷ ou garantir recursos adicionais para atender a conveniências arrecadatórias ou contingências fiscais¹⁸. Por essa razão, também não se adota aqui a posição oposta – igualmente extremada – segundo a qual a competência prevista no art. 156-A teria rompido por completo com a tradição conceitualista do constitucionalismo tributário brasileiro, importando de forma automática a estrutura do IVA de países estrangeiros, que inspirou a EC 132¹⁹. Essa leitura, que desloca os limites da competência para fora do texto constitucional e os reconduz quase exclusivamente a experiências de direito comparado, bem como a aspectos casuísticos

à luz de décadas de literatura e jurisprudência de Direito Comparado. Dessa perspectiva, ao encarar o IBS e a CBS, não estamos diante de tributos novos, mas sim de velhos conhecidos, com fartas fontes de Direito, o que permite que as dúvidas e disputas que virão a surgir tenham soluções mais justas, eficientes e previsíveis” (MELLO, Hélio de; DE LAURENTIIS, Thais. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 278-279, 2024).

17. “A norma de competência tipológica não deve ser encarada como um mandado de otimização de tipicidade. Certamente, caso o legislador introduza normas que façam com que o tributo não mais seja reconhecível como pertencente ao tipo de referência, estará caracterizado desvio de competência. Contudo, é legítimo que o legislador institua regramentos atípicos, seja para cumprir regras previstas na própria Constituição, seja para prestigiar princípios constitucionais” (MELLO, Hélio de; DE LAURENTIIS, Thais. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 279, 2024).
18. “Da perspectiva sistemática, há que se considerar que o constituinte, expressamente, delegou à lei complementar a competência para definir o conceito de operações com serviços, permitindo, na esteira da prática internacional, qualquer definição que não caracterize operação com bens. Assim, mesmo o intérprete fiel à abordagem conceitual é forçado a reconhecer que o constituinte não estabeleceu um conceito de operações com serviços. Ademais, a própria escolha da lei complementar como instrumento legal para a instituição do IBS e da CBS sugere o elevado grau de liberdade que o constituinte pretendeu dar ao legislador” (MELLO, Hélio de; DE LAURENTIIS, Thais. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 278, 2024).
19. “Poder-se-ia argumentar que a própria denominação do imposto, trazida no *caput* do art. 156-A da CF/1988, remetia a supostos conceitos de ‘bens’ e de ‘serviços’, uma vez que, podendo chamar o tributo de ‘imposto sobre valor adicionado’ – denominação utilizada na União Europeia –, optou o constituinte por não fazê-lo. Ante essa objeção de cunho gramatical, lembramos que os principais impostos do tipo IVA mais modernos, como os da Nova Zelândia, da Austrália, do Canadá e da Índia, são denominados *Goods and Services Tax*. O constituinte pátrio, ao optar pela denominação ‘imposto sobre bens e serviços’, filiou-se a essa mais moderna corrente” (MELLO, Hélio de; DE LAURENTIIS, Thais. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 57, p. 278, 2024).

extraídos desses outros ordenamentos jurídicos, ignora as especificidades do sistema constitucional brasileiro, da natureza autônoma e vinculante das nossas fontes do direito e fragiliza os mecanismos normativos internos que servem especificamente à contenção do poder de tributar.

Nesse ponto, a advertência de Hugo de Brito Machado Segundo²⁰ mostra-se particularmente relevante. Ao analisar a amplitude da competência do IBS, o autor questiona se seria lícito ao legislador complementar “dar às palavras empregadas pelo texto constitucional o sentido que lhe parecer mais conveniente”, indagando expressamente se poderia estabelecer que “X considera-se Y” e, com isso, alterar a natureza das realidades tributadas²¹. Para o autor, embora a base ampla seja característica estrutural do IVA Dual, ainda constam do texto constitucional limites semânticos e sistemáticos intransponíveis, sob pena de esvaziamento da própria lógica constitucional da repartição de competências e da competência residual da União²². A tentativa de circunscrever categorias de bens ou serviços de modo dissociado da atividade econômica efetivamente

-
20. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a lei dispor livremente sobre o que são bens destinados ao uso ou ao consumo pessoal(is)? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.
21. “É, contudo, lícito ao legislador complementar dar às palavras empregadas pelo texto constitucional o sentido que lhe parecer mais conveniente? Pode ele estabelecer que ‘X’ considera-se ‘Y’, e assim alterar a natureza de tais realidades? Há limites a serem observados nessa tarefa?” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a lei dispor livremente sobre o que são bens destinados ao uso ou ao consumo pessoal(is)? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 319, 2024).
22. Tal argumento pontual é bem desenvolvido por ÁVILA: “A esse respeito, é importante notar, num primeiro passo, que o *caput* do art. 156-A da Constituição estabelece uma ‘competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios’ (destaque meu). Todas as outras competências previstas na Constituição, precisamente por não terem sido atribuídas pelo modo compartilhado, são privativas, isto é, não podem ser divididas com outros entes federados. Em razão disso, os fatos abrangidos por competências privativas, como é a competência estadual para tributar a realização de doações ou a competência federal para tributar as operações financeiras, não podem ser tributados por outros entes federados que não aqueles aos quais a Constituição expressa e privativamente atribuiu a competência para tributar. Entendimento contrário transformaria competências privativas em competências compartilhadas, contrariando aquilo que a Constituição expressamente estabeleceu: competência compartilhada é a competência para instituir o IBS e a CBS. Esta, por conseguinte, não poderá abranger fatos que só privativamente podem ser tributados por outros entes federados no que se refere a outros tributos, como adiante é reforçado pelo exame dos limites implícitos, pressupostos e implicados” (ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 713, 2024).

desenvolvida contraria não apenas o texto constitucional, mas também a lógica econômica subjacente à tributação do consumo²³. Como destaca Machado Segundo, o conceito constitucional não pode ser arbitrariamente expandido, devendo manter relação intrínseca com a operação econômica principal sujeita à tributação, sob pena de ruptura entre a materialidade eleita pelo constituinte e a realidade econômica que legitima a incidência tributária.

Por outro lado, tampouco se pode ignorar que a adoção de um modelo de competência de cobertura impõe desafios metodológicos inéditos ao Direito Tributário brasileiro. A maior fluidez conceitual, a centralidade conferida à lei complementar e a utilização de técnicas de alternância na classificação de materialidades ampliam o espaço interpretativo e, com isso, aumentam os riscos de arbitrariedade na definição do campo de incidência do tributo. Essas características exigem, precisamente por essa razão, o desenvolvimento de critérios dogmáticos inéditos de contenção, capazes de compatibilizar a integração funcional das incidências com os limites constitucionais ao poder de tributar.

É exatamente nesse ponto de equilíbrio – entre a nova tarefa de integração funcional, voltada à redução de zonas cinzentas de interpretação, e a necessidade permanente de limitação constitucional do poder de tributar – que se situa o desafio central do IBS. Não se pode, portanto, nem negar a sua natureza inovadora enquanto desenho de uma competência tributária distinta, nem o reduzir a uma simples reedição das competências tradicionais.

O sistema tributário nacional passa, a partir da EC 132, a conviver com modelos diversos de competência tributária, cuja harmonização demandará esforço teórico renovado e vigilância dogmática constante. É a partir dessa distinção estrutural que se torna possível avançar na análise dos limites semânticos do critério material do IBS e, sobretudo, na necessidade de compatibilizá-lo com competências patrimoniais preexistentes – em especial o ITBI –, evitando que

23. “O conceito, como explorado ao longo deste artigo, não deve ser arbitrariamente expandido pelo legislador infraconstitucional sem considerar a relação intrínseca dos bens e serviços com a atividade econômica principal sujeita à tributação. A tentativa de circunscrever categorias de bens, independentemente de sua utilização prática nas operações das empresas, contraria não apenas o texto constitucional, mas também a lógica econômica e a intenção manifesta de promover um sistema tributário mais justo e menos oneroso” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a lei dispor livremente sobre o que são bens destinados ao uso ou ao consumo pessoal(is)? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 328, 2024).

a integração funcional se converta em fonte de desorganização federativa e de insegurança jurídica.

5 CONCLUSÃO

A análise desenvolvida neste estudo permite concluir que a EC 132/2023 não pode ser adequadamente compreendida apenas como uma reorganização técnica da tributação sobre o consumo, nem como uma simples substituição de tributos preexistentes por um imposto de valor agregado dual. A criação do IBS, tal como desenhada no art. 156-A da Constituição, projeta efeitos que ultrapassam o plano operacional da arrecadação e alcançam o núcleo dogmático do Direito Tributário brasileiro, especialmente no que se refere à teoria das competências tributárias.

A distinção aqui proposta entre modelo de contenção e modelo de cobertura e base ampla (modelo “guarda-chuva”) não tem a pretensão de substituir integralmente a dogmática tradicional nem de afirmar a superação das categorias clássicas que estruturaram o sistema tributário nacional desde 1988. Ao contrário, parte-se do pressuposto de que esses modelos coexistem no atual texto constitucional, orientando diferentes modalidades de autorização para o exercício do poder de tributar. A Constituição de 1988 – especialmente após a EC 132 – passa a comportar, simultaneamente, lógicas distintas de legitimação do poder fiscal, o que exige um esforço interpretativo mais refinado e metodologicamente consciente.

Como já destacado, impõe-se, neste momento de refundação do sistema tributário nacional, evitar posturas interpretativas extremadas, especialmente aquelas que pressupõem a existência de uma única e necessária matriz teórica capaz de explicar, de modo exaustivo e exclusivo, o funcionamento das competências tributárias. Leituras desse tipo tendem a conduzir à dicotomia acadêmica indesejável já referida, que oscila entre a afirmação de que “nada mudou” e a de que “tudo mudou” com a reforma tributária²⁴. A proposta do modelo “guarda-chuva” situa-se deliberadamente em um plano intermediário e mais prudente: reconhece a inovação constitucional introduzida pelo IBS, sem negar

24. ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e pontos de partida do sistema tributário nacional. *Consultor Jurídico*, 16 set. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-16/reforma-tributaria-e-pontos-de-partida-do-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em: 15 jan. 2026.

a permanência – e a relevância dogmática – do modelo clássico de contenção como elemento ainda estruturante do sistema.

Trata-se de reconhecer que o constituinte derivado adotou uma técnica normativa distinta para a tributação do consumo, fundada na base ampla, na coordenação classificatória das materialidades segundo a função econômica das operações – e não segundo a sua qualificação formal isolada – e na centralidade da lei complementar, sem com isso autorizar uma competência tipológica ilimitada ou imune a limites constitucionais.

É precisamente nesse ponto que se situa o desafio central da nova competência tributária do IBS: compatibilizar a integração funcional da tributação do consumo com a preservação da segurança jurídica, do equilíbrio federativo e dos limites constitucionais ao poder de tributar.

6 REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na reforma tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

FERREIRA NETO, A. M. Crise epistêmica no direito tributário contemporâneo: do esgotamento do formalismo normativista aos riscos do solidarismo fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 56, 2024.

FERREIRA NETO, A. M. Equívocos na compreensão do sentido de “ruptura paradigmática”: a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica do direito tributário brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 59, 2025.

FERREIRA NETO, Arthur Maria; BEDIN, A. A estrutura e os elementos da norma tributária: qual o papel da lei complementar? In: Valter Lobato (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. v. 1, p. 57-76.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 58, 2024.

LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 59, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IVA-Dual: pode a lei dispor livremente sobre o que são bens destinados ao uso ou ao consumo pessoal(is)? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e pontos de partida do sistema tributário nacional. *Consultor Jurídico*, 16 set. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-16/reforma-tributaria-e-pontos-de-partida-do-sistema-tributario-nacional/> Acesso em: 15 jan. 2026.