

COMPETÊNCIA COMPARTILHADA E LINGUAGEM CONSTITUCIONAL: LIMITES MATERIAIS DO PODER CONSTITUINTE DERIVADO NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Andréia Cristina Scapin

Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Penal pela Universidade de São Paulo (USP). Professora de Direito Tributário da Università degli Studi di Teramo, sede de Avezzano, Itália. Professora convidada da Pós-graduação em Direito Tributário e Direito Aduaneiro e Tributação do Comércio Internacional da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada.

Artigo recebido em 08.02.2026 e aprovado em 08.04.2026.

SUMÁRIO: 1 Desalinhamento terminológico e inconstitucionalidade na construção da norma tributária 2 Da competência legislativa concorrente em matéria tributária à denominada “competência compartilhada”: estaria o legislador constituinte derivado introduzindo uma nova categoria constitucional? 2.1 Compartilhamento e participação na Constituição Federal: o parâmetro semântico interno 2.2 Competência legislativa concorrente em matéria tributária e os limites do poder constituinte derivado 3 Federalismo cooperativo, autonomia tributária e a inconstitucionalidade da competência compartilhada do IBS 4 A aplicação dos limites materiais do poder constituinte derivado ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) 5 A competência normativa do IVA na União Europeia como parâmetro comparativo externo 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O artigo analisa a reforma tributária brasileira à luz dos limites materiais impostos ao exercício do poder constituinte derivado, com especial atenção à introdução da denominada “competência tributária compartilhada” no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Sustenta-se que a Constituição Federal de 1988 estrutura a federação a partir da atribuição de competências próprias aos entes federados, fazendo da autonomia tributária elemento essencial do pacto federativo. A centralização, na União, da definição dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência, com a atribuição aos Estados, Municípios e Distrito Federal da mera fixação de alíquotas, configura esvaziamento material da autonomia tributária. Tal opção não se legitima nem pela lógica da competência legislativa concorrente prevista no texto constitucional, nem por analogias funcionais com o modelo do IVA da União Europeia, que se limita à harmonização normativa. Conclui-se que a reforma deve ser analisada à luz da rigidez constitucional e da proteção da forma federativa de Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Competência compartilhada. Poder constituinte derivado. Autonomia tributária. Pacto federativo. Reforma tributária.

SHARED LEGISLATIVE COMPETENCE AND CONSTITUTIONAL LANGUAGE: MATERIAL LIMITS TO THE DERIVED CONSTITUENT POWER IN BRAZIL'S CONSUMPTION TAX REFORM

CONTENTS: 1 Terminological Misalignment and Unconstitutionality in the Construction of Tax Law 2 From Concurrent Legislative Competence in Tax Matters to the So-Called Shared Competence: Is the Derived Constituent Legislator Introducing a New Constitutional Category? 2.1 Sharing and Participation in the Federal Constitution: The Internal Semantic Parameter 2.2 Concurrent Legislative Competence in Tax Matters and the Limits of Derived Constituent Power 3 Cooperative Federalism, Tax Autonomy, and the Unconstitutionality of the Shared Competence of the IBS 4 The Application of the Material Limits of Derived Constituent Power to the Tax on Goods and Services (IBS) 5. The Normative Competence of VAT in the European Union as an External Comparative Parameter 6. Conclusion 7 References.

ABSTRACT: This article examines the Brazilian tax reform in light of the material limits imposed on the exercise of the derived constituent power, with particular attention to the introduction of so-called shared tax competence in relation to the Tax on Goods and Services (IBS). It argues that the 1988 Federal Constitution structures the federation through the allocation of autonomous competences to the constituent entities, making tax autonomy a core element of the federal pact. The normative centralization, at the federal level, of the essential elements of the tax incidence rule, while assigning to States, Municipalities and the Federal District only the power to set tax rates, results in a material erosion of subnational tax autonomy. Such a model cannot be justified either by the constitutional framework of concurrent legislative competence or by functional analogies with the European VAT system, which is limited to normative harmonization. The article concludes that the reform must be assessed in light of constitutional rigidity and the material limits to constitutional amendment.

KEYWORDS: Shared taxing competence. Derived constituent power. Tax autonomy. Federal pact. Consumption tax reform.

1 DESALINHAMENTO TERMINOLÓGICO E INCONSTITUCIONALIDADE NA CONSTRUÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

No plano dos fatos, os eventos são apreendidos, compreendidos e comunicados por meio da linguagem, pois os acontecimentos não ingressam no campo do conhecimento jurídico de forma direta ou imediata, sendo sempre mediados por processos cognitivos que envolvem o reconhecimento do ocorrido e a sua associação aos signos disponíveis no sistema linguístico. Logo, tanto a criação do texto normativo quanto a sua interpretação e a subsunção do fato à norma se qualificam como atividades eminentemente linguísticas¹.

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 30; KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 81.

Ao exercer a função normativa, o legislador interpreta os diversos eventos possíveis e seleciona aqueles que considera juridicamente relevantes, prescrevendo-os por meio de enunciados abstratos e gerais que compõem o Direito Positivo. Sucessivamente, o operador do Direito interpreta os enunciados normativos prescritos, reconhece a ocorrência do evento no plano concreto, identifica a norma aplicável e enuncia a conclusão jurídica decorrente da incidência normativa. Por essa razão, é possível afirmar de forma segura que não há fato jurídico sem linguagem, nem Direito fora do processo interpretativo².

A língua corresponde ao sistema de signos vigente numa nação. O signo, enquanto unidade fundamental desse sistema, apresenta um suporte físico – o significante – associado a um conteúdo conceitual – o significado –, sendo a significação o resultado da atividade interpretativa desempenhada pelo sujeito cognoscente. Por meio desse sistema linguístico, o ser humano estabelece contato com a realidade circundante e comunica o conhecimento adquirido³.

No âmbito do Direito Tributário, a linguagem assume relevo particular em razão da rigidez constitucional e do princípio da legalidade estrita, não podendo um determinado termo ser substituído por outro sem a devida cautela, pois tudo aquilo que se encontra expressamente positivado – seja ao delimitar a competência legislativa de um ente federativo, seja ao descrever a hipótese de incidência tributária – produz efeitos jurídicos vinculantes e condiciona a validade e a eficácia da atuação estatal, sob pena de violação da Constituição. Essa vinculação alcança, inclusive, o próprio legislador no exercício do poder constituinte derivado, o qual se encontra juridicamente adstrito aos termos linguísticos empregados pelo constituinte originário, pois o uso de um signo normativo em vez de outro pode comportar significados mais amplos do que aqueles efetivamente pretendidos pelo constituinte, ensejando inconstitucionalidade⁴.

Os signos jurídicos exercem, assim, uma função delimitadora essencial. O uso de determinado termo para identificar a hipótese de incidência de uma obrigação tributária implica que apenas a ocorrência do fato inserido naquele

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 32.

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 54.

4. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 116.

campo semântico específico ensejará o nascimento da relação jurídico-tributária, estabelecendo limites precisos para o âmbito de incidência do tributo, visto que tudo aquilo que se encontre fora desse recorte linguístico, não produz efeitos tributários. A título ilustrativo, a norma constitucional que institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) emprega a expressão “veículo automotor” para delimitar o fato tributável, de modo que uma bicicleta, por não se inserir no âmbito desse conceito normativo, não enseja a incidência do tributo⁵.

Partir dessa concepção se revela fundamental para a adequada compreensão da amplitude e da complexidade da reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo no ordenamento jurídico brasileiro, pois a análise dessas novas exações, especialmente no que se refere à delimitação das competências tributárias, objeto do presente estudo, exige uma abordagem fundada na teoria da linguagem, dos signos e da interpretação.

É a partir dessa perspectiva que o presente estudo se desenvolve. Será efetuada uma análise das disposições constitucionais que regulam o exercício da competência legislativa em matéria tributária, com o objetivo de verificar se a expressão “competência compartilhada”, introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 no art. 156-A da Constituição Federal de 1988, é compatível com as formas de competência legislativa prescritas pelo constituinte originário.

A escolha da expressão “competência compartilhada” pelo legislador constituinte derivado, nesse contexto, não é semanticamente neutra nem dogmaticamente indiferente. Trata-se de um signo dotado de forte carga expressiva, apto a sugerir uma distribuição equilibrada de poderes normativos entre os entes federados, quando, na realidade, como será esclarecido a seguir, o desenho constitucional introduzido pelo art. 156-A da CF concentra na União a instituição do tributo e a definição dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência, reservando aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal apenas a fixação das alíquotas. A utilização dessa expressão, inexistente no léxico constitucional originário para a repartição de competências legislativas, projeta

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 30; KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 81; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

apenas uma aparência de compartilhamento que não corresponde à substância normativa do modelo adotado, quando sistematicamente analisado.

Sob a perspectiva da teoria da linguagem, a introdução de um novo signo no texto constitucional não pode servir para relativizar a realidade jurídico-constitucional subjacente, devendo, ao contrário, apresentar correspondência semântica precisa com o conteúdo normativo que pretende regular, isto é, com a significação efetivamente atribuída pela norma jurídica. Segundo o *Dicionário Houaiss*, o verbo *compartilhar* significa “ter ou tomar parte em; arcar juntamente, por exemplo: compartilhar (d)os temores públicos; compartilhar os lucros da empresa com os empregados”. No português comum e técnico, *compartilhar* pressupõe participação conjunta, cotitularidade no exercício da atividade e possibilidade de atuação plena da função por todos os sujeitos envolvidos.

No caso do art. 156-A da CF, a partir de uma interpretação sistemática das normas jurídicas que compõem o texto constitucional, a expressão “competência compartilhada”, que assume função adjetivadora, não corresponde ao significado que lhe é próprio. Com efeito, o modelo instituído revela uma situação em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal atuam de forma periférica, sem deter competência legislativa plena para a instituição do imposto, a qual permanece concentrada na União. Não se configura, portanto, um compartilhamento da competência em sentido próprio, que somente estaria presente se todos os entes federados, inclusive a União, pudessem exercer a competência legislativa plena para a instituição do tributo, abrangendo todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, não apenas de uma parcela residual e estritamente limitada. Nesse contexto, do ponto de vista linguístico, seria mais adequado falar apenas em participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, e não em compartilhamento na disciplina do tributo materialmente centralizada na União.

O poder constituinte derivado se encontra vinculado não apenas aos limites materiais da reforma constitucional, mas também à coerência semântica do sistema de competências delineado pelo constituinte originário. A criação de uma categoria terminológica inédita – *competência compartilhada* – para disciplinar matéria tributária, quando a Constituição Federal de 1988 distinguiu, de forma clara, competências privativas, comuns e concorrentes, não altera a natureza da competência efetivamente atribuída, tampouco legitima o esvaziamento da autonomia normativa dos entes federados.

A análise de sua compatibilidade com o texto constitucional originário e com os limites materiais ao exercício do poder constituinte derivado será desenvolvida nas seções seguintes, demonstrando-se que a inovação terminológica não é suficiente para afastar os vícios estruturais decorrentes da concentração da competência tributária.

2 DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À DENOMINADA “COMPETÊNCIA COMPARTILHADA”: ESTARIA O LEGISLADOR CONSTITUINTE DERIVADO INTRODUZINDO UMA NOVA CATEGORIA CONSTITUCIONAL?

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu relevantes modificações no sistema tributário nacional, dentre as quais se destaca a inclusão do § 3º no art. 145 da CF, segundo o qual o sistema tributário deve observar os princípios de simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. No mesmo sentido, o art. 149-B passou a estabelecer que os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, submetem-se às mesmas regras quanto aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, bem como às regras de não cumulatividade e de crediamento, com o propósito de estabelecer o arquétipo tributário em âmbito constitucional para o IBS e a CBS.

O art. 156-A da CF estabelece que lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. O emprego da expressão “competência compartilhada”, contudo, suscita questionamentos relevantes no plano do direito constitucional tributário brasileiro. Num primeiro exame, o enunciado normativo induz à compreensão de que os entes federados exerceriam de forma conjunta a competência legislativa relativa ao IBS, o que poderia levar à suposição de uma atuação plena na instituição do tributo. De imediato, da leitura do dispositivo emerge a indagação quanto ao seu exato significado jurídico e às consequências de sua inserção no texto constitucional. Coloca-se, assim, a seguinte questão: seria possível sustentar que Estados, Municípios e Distrito Federal estariam constitucionalmente autorizados a instituir o IBS por meio de lei própria?

A resposta negativa decorre do próprio texto constitucional, pois, embora utilize a expressão “competência compartilhada”, o art. 156-A da CF é expresso ao atribuir à lei complementar a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o que implica reconhecer que a competência legislativa para a criação do tributo foi confiada à União, como efetuado em outras hipóteses constitucionalmente previstas, como, por exemplo, nos empréstimos compulsórios, no imposto sobre grandes fortunas e nos impostos residuais. A diferença, no caso do IBS, reside no fato de que os Estados, Municípios e o Distrito Federal participam do modelo relativamente à fixação das próprias alíquotas, de modo que não se confunde com o que se considera compartilhamento de competência legislativa em sentido próprio, pois não envolve a cotitularidade nem o exercício conjunto da função normativa plena.

Portanto, segundo o desenho normativo estabelecido pela EC n. 132/2023, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cabe, nos termos do inciso V do art. 156-A, exclusivamente, a fixação das respectivas alíquotas mediante lei específica. Dessa forma, embora o IBS apenas se torne plenamente operativo após a edição de leis ordinárias locais, a instituição do tributo permanece centralizada na lei complementar nacional.

Nesse contexto, a denominada “competência compartilhada” se revela limitada à definição das alíquotas, permanecendo sob a competência normativa da União – por imposição constitucional e legal – a disciplina de todos os demais elementos da regra-matriz de incidência tributária. Trata-se, portanto, de uma participação ou de um compartilhamento funcional restrito, e não de verdadeira repartição da competência legislativa tributária nos moldes tradicionalmente adotados pelo constitucionalismo brasileiro.

2.1 Compartilhamento e participação na Constituição Federal: o parâmetro semântico interno

Antes da Emenda Constitucional n. 132/2023, a expressão “compartilhada”, em matéria tributária, figurava no texto constitucional apenas no art. 146, parágrafo único, IV, referindo-se exclusivamente ao compartilhamento de atividades administrativas de arrecadação, fiscalização e cobrança no âmbito de um regime único. Em nenhum momento, tal terminologia foi utilizada para designar o exercício da competência legislativa tributária. Mesmo após a introdução desse dispositivo, manteve-se a lógica de cooperação administrativa entre os

entes federativos, sem qualquer referência ao compartilhamento da competência normativa para a instituição de tributos⁶.

Por meio de tal dispositivo, a própria Constituição Federal fornece um parâmetro semântico interno relevante para a interpretação do termo “compartilhado”, extraído do modo como o legislador constituinte derivado o emprega no interior do texto constitucional. Com a Emenda Constitucional n. 42/2003, ao introduzir o parágrafo único, inciso IV, do art. 146, o constituinte utilizou o termo para designar o compartilhamento da arrecadação, da fiscalização e da cobrança, mediante a adoção de um cadastro nacional único de contribuintes. Nesse contexto, o signo “compartilhado” se refere a um exercício integral e conjunto das atividades administrativas, com utilização plena e simultânea do mesmo instrumento por todos os entes federados, sem reserva de núcleo funcional a apenas um deles. Esse uso constitucionalmente qualificado permite identificar o conteúdo semântico atribuído ao referido termo pelo próprio legislador constituinte, o qual passa a funcionar como parâmetro interpretativo para a análise do art. 156-A da Constituição Federal⁷.

Se, no interior do próprio texto constitucional, o compartilhamento é compreendido como exercício pleno e integral da função por todos os entes envolvidos, não é semanticamente admissível que o mesmo signo seja empregado, em outro dispositivo constitucional, para designar uma realidade normativa diversa, na qual apenas um ente exerce a totalidade da função normativa, restando aos demais uma atuação parcial e residual. Diferentemente do art. 146, parágrafo único, IV, no art. 156-A, a expressão “competência compartilhada” está associada a uma repartição assimétrica, na qual apenas um ente exerce o núcleo da função normativa, não se configurando, portanto, compartilhamento em sentido próprio.

A coerência semântica do texto constitucional exige, portanto, que a utilização do mesmo termo corresponda a realidades normativas equivalentes, sob pena de se atribuírem significações incompatíveis a uma mesma expressão no interior do sistema constitucional.

Cumprido destacar que a Emenda Constitucional n. 132/2023 não alterou o conteúdo normativo do art. 146, parágrafo único, IV, da Constituição Federal, mantendo-se inalterada a lógica de compartilhamento ali prevista, restrita às

6. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 54.

7. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p.40.

atividades administrativas de arrecadação, fiscalização e cobrança. O dispositivo continua a operar como parâmetro semântico interno relevante para a compreensão do termo “compartilhado”, o qual, no interior do texto constitucional, não foi ressignificado para designar exercício parcial ou assimétrico de competência legislativa.

No âmbito da distribuição de receitas tributárias, a Constituição Federal de 1988 oferece exemplo eloquente de como o próprio texto constitucional distingue, de forma consciente, a participação dos entes federados no compartilhamento de competências. Nos arts. 157 a 159, a Constituição assegura aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no produto da arrecadação de tributos instituídos pela União ou pelos Estados, sem que isso implique qualquer forma de cotitularidade da competência tributária. Nesses casos, os entes subnacionais não exercem a competência legislativa para instituir o tributo, nem participam da definição de seus elementos essenciais, limitando-se a receber parcela da receita arrecadada. Não por acaso, o texto constitucional emprega expressamente o termo “participação”, e não “compartilhamento”, para designar essa atuação parcial. Tal escolha terminológica demonstra que, no léxico constitucional, a participação corresponde a uma intervenção limitada, distinta do exercício pleno e conjunto da função normativa, reforçando a coerência semântica interna do sistema constitucional de repartição de competências.

2.2 Competência legislativa concorrente em matéria tributária e os limites do poder constituinte derivado

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, ao disciplinar a repartição de competências legislativas nos arts. 22, 23 e 24, sempre distinguiu, de forma clara, competências privativas, comuns e concorrentes, não contemplando a figura da “competência compartilhada”. A introdução dessa terminologia pela Emenda Constitucional n. 132/2023 representa, assim, uma ruptura conceitual relevante, que demanda análise crítica, inclusive à luz do direito comparado.

Nesse sentido, mostra-se pertinente o paralelismo com o Direito da União Europeia, especialmente porque a reforma brasileira adotou a expressão “IVA dual” para denominar o novo modelo de tributação sobre o consumo, o que induz à percepção de que o IVA europeu teria servido de referência para a sua elaboração. Ademais, a própria utilização da expressão “competência

compartilhada” parece encontrar inspiração na terminologia empregada no âmbito do Direito da União Europeia.

No âmbito da União Europeia, o fenômeno tributário recebeu atenção limitada nos tratados europeus, que não preveem a criação de impostos próprios da União Europeia nem desenvolvem uma disciplina tributária orgânica. No entanto, o art. 113 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) determina que a União Europeia adote medidas de harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos indiretos, como o IVA, quando necessárias ao funcionamento do mercado interno e à prevenção de distorções concorrenciais⁸.

A inexistência de normas que esclarecem de forma precisa o exercício do poder tributário no âmbito europeu revela que a fiscalidade permanece vinculada à soberania dos Estados-membros, sendo a coexistência de múltiplos sistemas tributários nacionais, inclusive, um obstáculo estrutural à plena realização do mercado interno. Nesse contexto, pode-se supor, com a devida cautela, que a expressão “competência compartilhada”, empregada pelo constituinte derivado brasileiro, tenha encontrado um ponto de inspiração terminológica na redação do art. 4º do TFUE, especificamente na versão em português europeu, que utiliza a fórmula “competência partilhada”, ao dispor: “a União dispõe de competência partilhada com os Estados-membros quando os Tratados lhe atribuem competência em domínios não contemplados nos arts. 3º e 6º”.

No entanto, ainda que o art. 4º do TFUE utilize a expressão “competência partilhada”, a leitura sistemática do Tratado à luz de outras versões linguísticas, em especial a italiana e a inglesa, revela que não se está diante de um exercício simultâneo e compartilhado da competência legislativa, mas de um regime de competência concorrente, estruturado a partir da lógica de precedência normativa (“qualsiasi competenza non attribuita all’Unione nei trattati appartiene agli Stati membri”; “the Union shall share competence with the Member States where the Treaties confer on it a competence”). Em outras palavras, a noção de

8. Tratado de Funcionamento da União Europeia: “Art. 113. O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência”.

“competência partilhada” no Direito da União Europeia não corresponde a um compartilhamento da função legislativa, mas à manutenção da competência normativa dos Estados-membros nas hipóteses de não exercício de certa competência pela União.

A competência tributária permanece ancorada nos Estados-membros em razão do princípio de atribuição (art. 5º, n. 2, do TUE), da ausência de uma competência tributária geral da União no TFUE e do caráter estritamente harmonizador das disposições fiscais (arts. 110, 113 e 115 do TFUE), reforçado pela exclusão explícita da matéria fiscal da base geral de harmonização do mercado interno (art. 114, n. 2, do TFUE). À União Europeia cabem apenas a coordenação e a harmonização limitadas, sem potestade tributária própria.

Ao se proceder a uma análise sistemática do direito constitucional tributário brasileiro, considerando que se trata de um sistema rigidamente estruturado, inclusive com a presença de cláusula pétrea, verifica-se que o art. 22 da CF define as matérias de competência legislativa privativa da União, ao passo que o art. 23 da CF elenca os temas submetidos à competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Tais disposições evidenciam que o texto constitucional distingue, de forma clara, as diferentes modalidades de competência, estruturando um sistema de repartição que não se confunde nem admite sobreposições arbitrárias.

O art. 24, por sua vez, disciplina a competência legislativa concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal, abrangendo expressamente, no inciso I, o direito tributário, financeiro e orçamentário. Seus §§ 1º a 4º esclarecem que, no exercício dessa competência, a atuação legislativa da União se limita à edição de normas gerais, sem excluir a competência suplementar dos Estados, os quais exercem competência legislativa plena na ausência de lei federal sobre normas gerais.

Embora os Municípios não figurem no art. 24 da CF, a Constituição lhes assegura competência legislativa suplementar nos termos do art. 30, II e III, especialmente no que se refere às matérias de interesse local e à disciplina de tributos de sua titularidade⁹. O inciso III atribui expressamente aos Municípios a competência para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, o que

9. SILVA, Fernando Florêncio da. Normas gerais em matéria tributária. Princípios. Teoria da normatividade dos princípios. *Revista Jurídica do Ministério Público do Estado do Amazonas*, n. 8, p. 269, 1995.

evidência que a autonomia tributária municipal, nos moldes delineados pelo legislador constituinte originário, não se restringe à mera fixação de alíquotas, mas abrange a conformação dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência tributária. Nesse contexto, a atribuição à União da instituição do IBS por lei complementar, reservando aos Municípios apenas a fixação de alíquotas, revela-se incompatível com o art. 30, III, da CF, pois esvazia materialmente a competência municipal para instituir plenamente os tributos de sua titularidade. Trata-se, portanto, não de mera distribuição funcional, mas de uma redução substancial da autonomia tributária municipal, com potencial de caracterizar verdadeira supressão material de competência constitucionalmente assegurada.

À União Federal caberia, à luz do modelo constitucional originário, apenas o papel de estabelecer normas gerais em matéria tributária, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal. Caso a atuação da União em relação ao IBS se limitasse a esse âmbito, o modelo brasileiro se aproximaria, em tal aspecto, do europeu, no qual a União exerce função apenas harmonizadora das normas aplicadas pelos Estados-membros em relação ao IVA. Vale a pena destacar que a expressão “normas gerais” foi introduzida pela primeira vez na Constituição de 1946 por iniciativa de Aliomar Baleeiro, que visava a preservar o espaço normativo próprio das ordens parciais pela edição de uma legislação nacional de preceitos dirigidos aos legisladores da União, dos Estados e dos Municípios¹⁰.

Esse panorama conduz à indagação central do presente estudo: poderia o legislador constituinte derivado criar, por meio de emenda constitucional, uma nova modalidade de competência legislativa – denominada “competência compartilhada” – inexistente no modelo constitucional originário de 1988?

A questão se revela ainda mais sensível quando se considera que o próprio constituinte originário qualificou expressamente a matéria tributária como objeto de competência legislativa concorrente, nos termos do art. 24, I, da CF, assegurando aos entes da federação espaços normativos próprios.

A resposta para tal indagação deve partir de uma distinção inicial entre o poder constituinte originário, de natureza inicial, e incondicionado, e o poder constituinte derivado, que é instituído, subordinado e materialmente limitado. Essa distinção impõe uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988 mediante a leitura conjugada do art. 24 e seus parágrafos, com o art. 146,

10. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 444.

III, o art. 30 e, mais recentemente, o art. 156-A. A introdução, por este último dispositivo, de um imposto qualificado como de “competência compartilhada” desloca esse equilíbrio originalmente delineado pelo constituinte originário, tensiona o pacto federativo e fragiliza a autonomia tributária dos entes federados, elemento estrutural da forma federativa de Estado.

3 FEDERALISMO COOPERATIVO, AUTONOMIA TRIBUTÁRIA E A INCONSTITUCIONALIDADE DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS

Apesar de a Constituição Federal de 1988 ser uma Constituição rígida, desde a sua promulgação tem sido objeto de sucessivas e numerosas alterações, o que evidencia uma marcante tendência reformista no constitucionalismo brasileiro. Tal característica não é acidental, visto que o próprio legislador constituinte originário previu, expressamente, a realização de um processo revisional após os primeiros cinco anos de vigência da Constituição, reforçando a ideia de abertura controlada à reforma constitucional¹¹.

No plano teórico, o poder constituinte se manifesta de duas formas: de um lado, o poder constituinte originário (ou genuíno), dotado de caráter inicial, responsável por instituir originariamente uma nova ordem constitucional, criando, do ponto de vista jurídico, um novo Estado. Caracteriza-se como um poder incondicionado e sem qualquer subordinação a uma ordem jurídica anterior. De outro lado, o poder constituinte derivado (ou instituído), cuja função é reformar a Constituição vigente¹². Diferentemente do poder originário, o poder constituinte derivado é essencialmente condicionado e limitado, encontrando sua razão de ser e seus limites no próprio texto constitucional¹³.

A subordinação do poder constituinte derivado ao poder originário decorre do fato de que o primeiro atua dentro de parâmetros previamente estabelecidos

11. BARRETO, Paulo Ayres. Emenda constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 21, p. 160-174, 1997.

12. No Brasil, a federação foi adotada com a Constituição de 1891, inspirada no modelo norte-americano, que resultou da superação do regime confederativo instituído pelos *Articles of Confederation*. A Constituição de 1787, aprovada na Convenção da Filadélfia, instituiu um governo federal ratificado pelo povo de cada Estado, inaugurando uma concepção de soberania popular mediada por um pacto constitucional, posteriormente incorporada ao constitucionalismo brasileiro.

13. BARRETO, Paulo Ayres. Emenda constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 21, p. 160-174, 1997.

pelo segundo, estando sujeito a limites formais e materiais previamente impostos. O poder constituinte derivado, portanto, não se confunde com um poder constituinte pleno, mas representa uma competência juridicamente delimitada de alteração da Constituição¹⁴. As limitações impostas assumem diferentes espécies: (i) limitações processuais, relativas à competência, à iniciativa e ao quórum de aprovação; (ii) limitações circunstanciais, que impedem a reforma constitucional em situações excepcionais, como estado de sítio ou de defesa; (iii) limitações temporais, que vedam a alteração constitucional por determinado lapso de tempo temporal; (iv) limitações materiais, que incidem sobre conteúdos considerados essenciais à identidade da Constituição. Dentre essas, as limitações materiais assumem especial relevância para a presente análise¹⁵.

Do ponto de vista material, a rigidez da Constituição de 1988 se manifesta de forma expressa no art. 60, § 4º, ao estabelecer um núcleo intangível – que corresponde às cláusulas pétreas –, que não pode ser suprimido sequer por emenda constitucional. Dentre esses conteúdos, aquele que interessa ao presente estudo é a forma federativa de Estado, protegida pelo inciso I do referido dispositivo, considerada como um elemento estrutural da ordem constitucional brasileira, cuja preservação constitui condição de validade do próprio exercício do poder constituinte derivado¹⁶.

Nesse sentido, como observa Vital Moreira, a Constituição vigente não apenas se impõe ao legislador ordinário, que não pode editar enunciados em desconformidade com o texto constitucional, como também não pode ser livremente alterada pelo poder constituinte derivado. Assim, a criação de novas categorias de competência legislativa e tributária deve ser examinada à luz do pacto federativo, erigido à condição de cláusula pétrea pelo legislador

14. BARRETO, Paulo Ayres. Emenda constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 21, p. 160-174, 1997.

15. SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 102.

16. Segundo Dalmo de Abreu Dallari, o Estado Federal se caracteriza, entre outros elementos, pela Constituição, como fundamento jurídico da federação, pela inexistência de direito de secessão, pela repartição constitucional de competências e rendas e pelo compartilhamento do exercício do poder político entre a União e os entes federados. José Afonso da Silva, por sua vez, afirma que o cerne da federação reside na repartição de competências, distinguindo-se a soberania da União da autonomia das unidades federativas, a qual pressupõe a titularidade de competências exclusivas que não podem ser reduzidas a ponto de esvaziar o autogoverno.

constituente originário, como expressão da rigidez constitucional e garantia da preservação do núcleo estrutural da federação¹⁷.

A repartição de competências, especialmente no plano tributário, ocupa posição central nesse tema. Conforme assinala Raul Machado Horta, a repartição de competência tributária constitui “a chave da estrutura do poder federal, o elemento essencial da construção federal, a grande questão do federalismo, o problema típico do Estado Federal”¹⁸. É um requisito indispensável à própria existência do federalismo, impondo-se à Constituição a tarefa de definir, desde logo, as atribuições de cada ente político, delimitando os espaços de atuação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A federação, enquanto forma de Estado – e não de governo –, caracteriza-se como um modo específico de organização e exercício do poder político em determinado território. No Brasil, essa forma de organização se encontra expressamente consagrada no art. 1º da Constituição Federal de 1988, que define a República Federativa do Brasil como a união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. É no texto constitucional que se encontram as bases jurídicas da autonomia dessas entidades, por meio da distribuição de competências políticas, administrativas e tributárias.

Sob o aspecto estrutural, a federação se distingue pela distribuição constitucional do exercício do poder político entre uma instância central, a União Federal, e unidades subnacionais, os Estados, Municípios e o Distrito Federal, aos quais foi conferida autonomia. Essa organização envolve não apenas a repartição formal de competências, mas também a distribuição de recursos financeiros e a definição de responsabilidades. Nesse contexto, o aspecto fiscal assume papel central, pois a autonomia política dos entes federados está diretamente relacionada à existência de receitas próprias, à liberdade de gestão orçamentária e à capacidade de instituir tributos.

A autonomia tributária não se limita à arrecadação de receitas ou ao mero recebimento de transferências intergovernamentais. Ela compreende o poder de instituir tributos, conformar os elementos essenciais da regra-matriz de incidência e dispor das receitas arrecadadas segundo os próprios planos

17. SILVA, Fernando Florêncio da. Normas gerais em matéria tributária. Princípios. Teoria da normatividade dos princípios. *Revista Jurídica do Ministério Público do Estado do Amazonas*, n. 8, p. 269, 1995.

18. HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 349.

políticos. Como adverte Humberto Ávila, se o ente federado não detiver poder efetivo para instituir tributos e gerir as receitas decorrentes de sua arrecadação, não se poderá falar em verdadeira autonomia¹⁹.

Por essa razão, o simples repasse de arrecadação não é suficiente para caracterizar a autonomia municipal ou estadual. Ainda que a Constituição preveja mecanismos de repartição de receitas, a dependência exclusiva de transferências compromete o autogoverno e esvazia o conteúdo material da autonomia federativa. A federação pressupõe, necessariamente, a existência de competências tributárias próprias, e não apenas a participação no produto da arrecadação alheia.

O federalismo brasileiro adota, ademais, uma feição cooperativa, conforme se extrai do art. 23 da Constituição Federal, que impõe a cooperação entre os entes federativos para a promoção do desenvolvimento equilibrado e do bem-estar social. Esse modelo cooperativo, contudo, não elimina a autonomia, mas busca compatibilizar os interesses da ordem total com a diversidade dos interesses subnacionais, pressupondo colaboração sem supressão das competências constitucionalmente asseguradas.

Nesse quadro, a repartição das competências tributárias e das receitas fiscais constitui mecanismo essencial de equalização das assimetrias regionais e condição para a efetividade do pacto federativo. Sem autonomia financeira, não se concretiza o esquema federativo, razão pela qual o sistema tributário nacional, enquanto expressão da federação, encontra-se protegido por um manto de imutabilidade relativa, pois o art. 60, § 4º, da CF prescreveu expressamente que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado²⁰.

É nesse contexto que se insere o debate acerca da conformidade constitucional do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Embora a Emenda Constitucional n. 132/2023 utilize a expressão “competência compartilhada”, o modelo por ela instituído atribui à União a definição normativa dos elementos

19. ÁVILA, Humberto. Federalismo fiscal alemão. In: CAMPOS, Cesar Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira. (org). *Federalismo fiscal Brasil-Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos, 2016. p. 179-183; LEÃO, Martha Toribio. A reforma tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. *CADERNOS DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO UFRGS*, v. 14, p. 151, 2019.

20. JORDY, Fabio Semeraro. *Federalismo cooperativo e sistema tributário nacional*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

essenciais do tributo e reserva aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios unicamente a fixação das alíquotas, configurando, na realidade, uma competência apenas parcial. Tal limitação não pode ser compensada pela repartição de receitas, visto que o art. 30 da CF é expresso ao atribuir aos Municípios a competência para instituir os tributos de sua titularidade, além de lhes ter assegurado fonte específica de tributação, consistente no imposto sobre serviços (art. 156, III). O mesmo raciocínio se aplica aos Estados, no que se refere à competência tributária que lhes foi conferida originalmente pelo art. 155 da CF. Ao reduzir a competência dos entes subnacionais à mera fixação de alíquotas, a reforma incide diretamente sobre a autonomia tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Dessa forma, a análise do IBS não pode ser dissociada do exame do pacto federativo, uma vez que a autonomia tributária constitui elemento estrutural da federação e parâmetro indispensável para a aferição da legitimidade constitucional da reforma da tributação sobre o consumo.

4 A APLICAÇÃO DOS LIMITES MATERIAIS DO PODER CONSTITUINTE DERIVADO AO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

À luz das premissas teóricas anteriormente desenvolvidas acerca da forma federativa de Estado, da repartição constitucional de competências e da autonomia tributária como elemento estrutural do federalismo, impõe-se examinar a conformidade constitucional do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

Como demonstrado, a autonomia dos entes federados não se exaure na participação no produto da arrecadação, nem se satisfaz com a simples previsão de transferências intergovernamentais. A autonomia federativa, especialmente em sua dimensão tributária, pressupõe a titularidade de competências normativas próprias, capazes de permitir aos entes federados instituir tributos, conformar os elementos essenciais da regra-matriz de incidência e gerir, de forma autônoma, as receitas correspondentes, segundo seus respectivos projetos políticos²¹.

21. JORDY, Fabio Semeraro. *Federalismo cooperativo e sistema tributário nacional*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

Nesse contexto, o modelo adotado para o IBS suscita questionamentos constitucionais. Ao instituir uma competência tributária formalmente compartilhada, porém materialmente centralizada, concentrando na União a definição normativa dos elementos estruturantes do tributo – tais como hipótese de incidência, base de cálculo, sujeitos passivos e regime jurídico aplicável –, e ao reservar aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal apenas a competência para fixar alíquotas, a Emenda Constitucional n. 132/2023 promove uma alteração substancial da repartição de competências tributárias delineada pela Constituição de 1988, resultando no esvaziamento da autonomia tributária dos entes subnacionais.

Tal desenho normativo tensiona diretamente o pacto federativo, na medida em que reduz a autonomia tributária dos entes subnacionais a um espaço meramente quantitativo, desprovido de capacidade normativa substancial. Como já assinalado pela doutrina, a competência para fixar alíquotas, dissociada do poder de conformar os demais elementos da tributação, não é suficiente para caracterizar verdadeira autonomia tributária, aproximando-se mais de um modelo de descentralização administrativa do que de um federalismo fiscal propriamente dito.

Ainda que se invoque o caráter cooperativo do federalismo brasileiro, nos termos do art. 23 da Constituição Federal, tal cooperatividade não pode ser compreendida como autorização para a centralização normativa de competências que integram o núcleo essencial da autonomia política e financeira dos entes federados. A cooperação federativa pressupõe coordenação e solidariedade institucional, mas não a supressão ou o esvaziamento das competências constitucionalmente atribuídas aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Dessa forma, a análise do IBS não pode se restringir a argumentos de eficiência arrecadatória, simplificação do sistema tributário ou neutralidade econômica. O exame de sua constitucionalidade deve necessariamente considerar os limites materiais ao exercício do poder constituinte derivado, consagrados no art. 60, § 4º, da Constituição de 1988, notadamente no que se refere à proteção da forma federativa de Estado.

Conclui-se, assim, que a conformidade constitucional do IBS depende da verificação de sua compatibilidade com a autonomia tributária dos entes federados, enquanto elemento estrutural do pacto federativo. Qualquer reconfiguração do sistema tributário que resulte na redução substancial dessa autonomia

deve ser analisada com cautela, sob pena de comprometer o núcleo essencial da federação brasileira, constitucionalmente protegido contra as reformas tendentes à sua abolição.

5 A COMPETÊNCIA NORMATIVA DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA COMO PARÂMETRO COMPARATIVO EXTERNO

A adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no âmbito da União Europeia como referência para a reestruturação da tributação sobre o consumo no Brasil exige um esclarecimento de ordem estrutural. A União Europeia não constitui um Estado federal, mas uma organização supranacional fundada em tratados internacionais, cujas competências resultam de atribuições voluntárias realizadas pelos Estados-membros, que permanecem titulares de soberania plena. Nesse contexto, a harmonização do IVA europeu não se projeta sobre entes subnacionais dotados de autonomia constitucional originária, como no caso da federação brasileira, mas sobre Estados soberanos que aceitaram limitar o exercício de suas competências fiscais em favor da realização do mercado interno²².

A competência normativa da União Europeia em matéria de IVA decorre diretamente dos tratados constitutivos (Tratado da União Europeia e Tratado de Funcionamento da União Europeia), especialmente no âmbito da política de harmonização fiscal voltada à eliminação de distorções à livre circulação de bens e serviços. As diretivas europeias, embora imponham um elevado grau de coordenação e harmonização normativa, não se sobrepõem a um sistema de repartição constitucional de competências típico de federações, tampouco incidem sobre unidades políticas desprovidas de soberania própria. Trata-se, portanto, de um modelo de coordenação fiscal entre Estados soberanos, e não de centralização normativa em um Estado federal composto.

Essa distinção é decisiva para a análise do Imposto sobre Bens e Serviços. No caso brasileiro, a repartição de competências tributárias integra o núcleo essencial da forma federativa de Estado, expressamente protegida pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988. Estados, Municípios e Distrito Federal são pessoas políticas dotadas de autonomia constitucionalmente assegurada, cuja identidade institucional pressupõe a titularidade de competências tributárias

22. BASILAVECCHIA, Massimo. *Corso di diritto tributario*. 3. ed. Torino: Giappichelli, 2025. p. 295.

próprias, inclusive no que se refere à conformação dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência tributária.

No âmbito da União Europeia, não há centralização da competência tributária em âmbito supranacional. A União Europeia não detém poder tributário próprio em matéria de IVA, limitando-se a exercer função de coordenação e harmonização das legislações nacionais, por meio de diretivas adotadas com base no art. 113 do TFUE. Assim, a disciplina do IVA permanece ancorada na soberania fiscal dos Estados-membros, que conservam a titularidade para instituir, conformar e arrecadar os respectivos tributos, dentro dos parâmetros harmonizados.

Nesse sentido, a comparação com o modelo europeu somente seria pertinente caso, no ordenamento jurídico brasileiro, a atuação da União se limitasse à edição de normas gerais, nos termos do art. 146, III, da CF, preservando-se aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para instituir os tributos de sua titularidade. O que se verifica com o IBS, contudo, é a adoção de um modelo materialmente centralizado, no qual a União define, por meio de lei complementar nacional, os elementos essenciais da regra-matriz de incidência tributária, restando aos entes subnacionais apenas a fixação de alíquotas.

6 CONCLUSÃO

A reforma da tributação sobre o consumo introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 representa uma das mais profundas reconfigurações do sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988. A análise desenvolvida ao longo deste estudo demonstra, contudo, que a avaliação de sua legitimidade constitucional não pode se limitar a critérios de eficiência econômica, simplificação normativa ou neutralidade concorrencial, devendo necessariamente considerar os limites materiais impostos ao exercício do poder constituinte derivado.

Partindo de uma abordagem fundada na teoria da linguagem e dos signos jurídicos, evidenciou-se que a introdução da expressão “competência compartilhada” no art. 156-A da Constituição Federal não reconduz às categorias clássicas de repartição de competências previstas pelo constituinte originário. A linguagem constitucional, longe de ser neutra, desempenha função estruturante no desenho da federação, delimitando com precisão os espaços

normativos atribuídos à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. A criação de uma nova modalidade de competência legislativa tributária, inexistente no modelo constitucional originário, não pode ser legitimada por mera inovação terminológica.

A análise sistemática do direito constitucional tributário brasileiro revelou que a Constituição Federal de 1988 qualificou expressamente a matéria tributária como objeto de competência legislativa concorrente, assegurando aos entes federados espaços normativos próprios, complementares e suplementares. A atribuição à União da definição normativa dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência do IBS, com a reserva aos Estados, Municípios e Distrito Federal da mera fixação de alíquotas, configura uma competência formalmente compartilhada, mas materialmente centralizada, resultando no esvaziamento substancial da autonomia tributária dos entes federados.

Demonstrou-se, ainda, que a invocação do modelo do IVA adotado na União Europeia como parâmetro justificativo da reforma brasileira não resiste a uma análise comparativa estrutural. A União Europeia não constitui um Estado federal, mas uma organização supranacional fundada em tratados internacionais, na qual a harmonização fiscal se desenvolve entre Estados soberanos. A transposição acrítica desse modelo para o contexto brasileiro ignora as profundas diferenças institucionais entre os dois sistemas e enfraquece, em vez de fortalecer, o argumento de legitimidade constitucional do IBS.

À luz dessas considerações, conclui-se que a conformidade constitucional do Imposto sobre Bens e Serviços depende de sua compatibilidade com a autonomia tributária dos entes federados, enquanto elemento estrutural da forma federativa de Estado, expressamente protegida pelo art. 6º, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988. Qualquer reconfiguração do sistema tributário que resulte na redução substancial dessa autonomia ultrapassa os limites materiais do poder constituinte derivado e compromete o núcleo essencial do pacto federativo.

A reforma da tributação sobre o consumo, portanto, somente poderá ser considerada constitucionalmente legítima se respeitar a arquitetura federativa delineada pelo constituinte originário, preservando a repartição de competências tributárias como condição de efetividade da federação brasileira e de validade do próprio exercício do poder de reforma constitucional.

7 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BASILAVECCHIA, Massimo. *Corso di diritto tributario*. 3. ed. Torino: Giappichelli, 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- JORDY, Fabio Semeraro. *Federalismo cooperativo e sistema tributário nacional*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- LEÃO, Martha Toribio. A reforma tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito UFRGS*, v. 14, 2019.
- SILVA, Fernando Florêncio da. Normas gerais em matéria tributária. Princípios. Teoria da normatividade dos princípios. *Revista Jurídica do Ministério Público do Estado do Amazonas*, n. 8, 1995.
- SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.