



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

JUAN SALES FLEISCHMAN

**OS LIMITES DA INTERPRETAÇÃO DA COMPETÊNCIA
TRIBUTÁRIA: UM ENFOQUE CONSTITUCIONAL EM
TEMPOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

SANTA RITA – PB

2025

JUAN SALES FLEISCHMAN

**OS LIMITES DA INTERPRETAÇÃO DA COMPETÊNCIA
TRIBUTÁRIA: UM ENFOQUE CONSTITUCIONAL EM
TEMPOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Unidade Santa Rita, do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Paula Basso

SANTA RITA – PB

2025

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

F5961 Fleischman, Juan Sales.

Os limites da interpretação da competência tributária: um enfoque constitucional em tempos de reforma tributária / Juan Sales Fleischman. - Santa Rita, 2025.

72 f.

Orientação: Ana Paula Basso.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ-SANTA RITA.

1. Competência tributária. 2. Interpretação constitucional. 3. STF - Brasil. 4. Reforma tributária. 5. Federalismo. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



ATA DE DEFESA PÚBLICA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao décimo quarto dia do mês de Abril do ano de dois mil e vinte e cinco, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Os limites da interpretação da competência tributária: um enfoque constitucional em tempos de reforma tributária”, do(a) discente(a) **JUAN SALES FLEISCHMAN**, sob orientação do(a) professor(a) Dra. Ana Paula Basso. Após apresentação oral pelo(a) discente e a arguição dos membros avaliadores, a Banca Examinadora se reuniu reservadamente e decidiu emitir parecer favorável à APROVAÇÃO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, com base na média final de 10,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Ana Paula Basso

Dra. Ana Paula Basso

Alex Taveira dos Santos

Mé. Alex Taveira dos Santos

Ana Raquel Furtado de Lima e Silva

Esp. Ana Raquel Furtado de Lima e Silva

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por quem Ele é e pelo que representa em minha vida. Sua presença constante me fortaleceu e me conduziu até aqui, concedendo a sabedoria e o discernimento que provêm d'Ele. É com humildade que celebro mais esta etapa, ciente de que tudo foi sustentado por sua graça.

À minha família, que me ama e me apoia em todos os momentos da vida, meu mais profundo agradecimento. Vocês são minha base, minha inspiração e minha motivação diária. Cada gesto de cuidado, cada palavra de incentivo e cada demonstração de amor silencioso foram fundamentais para que eu chegasse até aqui. Este momento é nosso.

À professora Ana Paula Basso, minha orientadora, expresso meu sincero agradecimento. Tenho pela senhora uma profunda admiração, tanto por sua relevância no campo do Direito Tributário, quanto pela postura ética, sensível e dedicada com que conduz sua missão como educadora. Desde os tempos de monitoria até a generosa decisão de me acolher como orientando, sua excelência intelectual e seu compromisso com o saber marcaram de forma definitiva a minha formação. Sou especialmente grato pelas exigências que me fizeram ir além, por cada orientação precisa e por me impulsionar a extrair o máximo de mim. Nunca esquecerei dos ensinamentos que me transmitiu, e espero, um dia, poder reencontrá-la não apenas como aluno, mas como colega no espaço das salas de aula.

Aos meus amigos, compartilho minha alegria com vocês. A amizade verdadeira é um dos bens mais preciosos da vida, e ter vocês ao meu lado tornou esta jornada mais leve, mais alegre e, acima de tudo, mais humana.

Ao ilustre professor Hugo de Brito Machado Segundo, deixo registrada minha sincera gratidão por sua receptividade e generosidade ao aconselhar-me sobre o tema desta pesquisa. Por fim, a todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para a construção deste percurso, meu muito obrigado.

*“Mas em todas estas coisas somos mais do que vencedores,
por aquele que nos amou. ”*

(Romanos 8:37)

RESUMO

O presente trabalho intitulado “Os Limites da Interpretação da Competência Tributária: Um Enfoque Constitucional em Tempos de Reforma Tributária” tem por objetivo analisar os limites da interpretação das normas de competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro. A pesquisa parte da premissa de que a forma como se interpretam essas normas repercute diretamente na rigidez do pacto federativo, na segurança jurídica e na justiça fiscal. Nesse sentido, examinam-se os fundamentos constitucionais e doutrinários da competência tributária, suas classificações, características e os princípios que limitam o poder de tributar. Em seguida, analisa-se como o Supremo Tribunal Federal tem interpretado essas normas, por vezes ampliando, restringindo ou suprindo lacunas legislativas, o que gera impactos práticos na repartição das competências entre os entes federativos. Por fim, discute-se a Emenda Constitucional nº 132/2023 como um marco recente de reestruturação das competências tributárias, considerando seus riscos interpretativos e os possíveis conflitos federativos decorrentes da criação do IBS, CBS e Imposto Seletivo. A metodologia utilizada é qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. O estudo busca demonstrar que a delimitação adequada das competências tributárias e a aplicação criteriosa dos métodos interpretativos são essenciais para a estabilidade do sistema tributário e a preservação da ordem constitucional.

Palavras-chave: Competência tributária; Interpretação constitucional; STF; Reforma tributária; Federalismo.

ABSTRACT

The present work, entitled “The Limits of the Interpretation of Tax Competence: A Constitutional Approach in Times of Tax Reform”, aims to analyze the constitutional limits of interpreting tax competence in the Brazilian legal system. The research is based on the premise that the way in which such norms are interpreted directly affects the rigidity of the federal pact, legal certainty, and tax justice. The study begins by examining the constitutional and doctrinal foundations of tax competence, including its classifications, characteristics, and the principles that limit the power to tax. It then analyzes how the Federal Supreme Court (STF) has interpreted these norms, at times expanding, restricting, or addressing legislative omissions, which produces practical effects on the distribution of tax powers among federative entities. Lastly, it discusses Constitutional Amendment No. 132/2023 as a recent milestone in the restructuring of tax competences, considering the potential interpretive risks and federal conflicts arising from the creation of the IBS, CBS, and Selective Tax. The research methodology is qualitative, based on bibliographical and jurisprudential analysis. The study demonstrates that the proper delimitation of tax competences and the careful application of interpretive methods are essential for ensuring a stable, balanced, and constitutionally coherent tax system.

Keywords: Tax competence; Constitutional interpretation; STF; Tax reform; Fiscal federalism.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. ESTRUTURA NORMATIVA E LIMITES JURÍDICOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
2.1. O PAPEL DO ESTADO E A TRIBUTAÇÃO	11
2.2. CONCEITO E ELEMENTOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	15
2.3. CLASSIFICAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	25
2.4. A INTERPRETAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES ..	27
3. APLICAÇÃO E DESAFIOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO JURISPRUDENCIAL E REFORMISTA	40
3.1. O STF E A INTERPRETAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS: LIMITES E IMPACTOS	40
3.2. A TRIBUTAÇÃO DA RIQUEZA E O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)	45
3.3 RECEITA BRUTA E FATURAMENTO: DEFINIÇÕES E IMPLICAÇÕES FISCAIS	49
3.4. REFORMA TRIBUTÁRIA E NOVOS MODELOS DE COMPETÊNCIA: IBS, CBS E O IMPOSTO SELETIVO.....	54
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
REFERÊNCIAS	65

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário desempenha papel fundamental no funcionamento do Estado, sendo um dos mecanismos de arrecadação de recursos para a manutenção dos serviços públicos e para a realização dos fins constitucionais. No Brasil, essa estrutura está disciplinada pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional (CTN), os quais estabelecem as normas e competências dos entes federativos na instituição e cobrança de tributos. Entretanto, a interpretação dessas normas nem sempre ocorre de forma pacífica, sendo frequente a existência de entendimentos divergentes entre o Fisco, os contribuintes e o Poder Judiciário.

A relevância deste trabalho reside na necessidade de compreender os limites da interpretação das competências tributárias, assegurando que sua aplicação esteja em conformidade com os princípios constitucionais que regem o Direito Tributário brasileiro. A discussão torna-se ainda mais pertinente diante da evolução jurisprudencial, das omissões legislativas e das recentes alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

O presente estudo parte da premissa de que a forma como se interpreta a Constituição, especialmente suas normas de competência, repercute diretamente na estabilidade do pacto federativo, na preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes e na legitimidade de atuação dos entes federativos. Nesse contexto, o STF vem assumindo um papel cada vez mais ativo na definição do alcance e dos limites da competência tributária, muitas vezes suprindo lacunas legislativas ou reinterpretando conceitos constitucionais.

Com base nesse panorama, este trabalho se vale de uma abordagem crítica das interpretações jurídicas da competência tributária, com fundamento na doutrina, na legislação e na jurisprudência, incluindo o uso da hermenêutica constitucional como ferramenta de análise. Mais do que apresentar os métodos interpretativos, o objetivo é compreender como, na prática, a interpretação das normas constitucionais tem promovido ajustes na aplicação das competências tributárias no país.

Para desenvolver essa análise, adota-se como referencial teórico principal a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, cujas contribuições oferecem uma abordagem constitucional rigorosa e metodologicamente sólida sobre os limites da competência tributária. Autores como Humberto Ávila e Paulo de Barros Carvalho também são mobilizados ao longo do trabalho, a fim de enriquecer o debate e fornecer diferentes visões sobre os métodos de interpretação constitucional. No entanto, ressalta-se que este estudo não se filia à corrente do constitucionalismo lógico-semântico desenvolvida por Carvalho, ainda que reconheça a

importância de sua teoria da regra-matriz de incidência tributária. O enfoque adotado é crítico, mas comprometido com a rigidez do texto constitucional, a segurança jurídica e a preservação do pacto federativo, conforme defendido por Machado Segundo.

Nesse contexto, o objetivo geral consiste em analisar os limites da interpretação da competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro, avaliando de que forma as decisões dos tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal, assim como as omissões legislativas, impactam a rigidez do pacto federativo, a justiça fiscal e a segurança jurídica. Busca-se compreender em que medida os métodos interpretativos aplicados às normas constitucionais de competência tributária influenciam a atuação dos entes federativos e o equilíbrio do sistema tributário nacional.

Para isso, foram definidos os seguintes objetivos específicos, diretamente alinhados à estrutura dos capítulos desenvolvidos: I – investigar os fundamentos constitucionais e doutrinários da competência tributária, suas características e classificações, bem como os princípios limitadores do poder de tributar e o papel das espécies normativas na preservação do pacto federativo; II – examinar os métodos de interpretação jurídica aplicáveis às normas de competência tributária, com foco na hermenêutica constitucional e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente nos casos em que o exercício interpretativo resulta em ampliação ou restrição indevida da competência, ou revela lacunas legislativas com efeitos práticos relevantes; III – analisar os possíveis riscos e repercussões da Emenda Constitucional nº 132/2023 no equilíbrio da repartição de competências tributárias, considerando o novo desenho do IBS, CBS e Imposto Seletivo como exemplo prático das tensões interpretativas enfrentadas pelo sistema tributário brasileiro.

A metodologia adotada neste trabalho é qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Serão examinadas obras doutrinárias nacionais e decisões relevantes do Supremo Tribunal Federal, bem como a legislação vigente.

A hipótese de pesquisa consiste na ideia de que a delimitação precisa da competência tributária, aliada à aplicação criteriosa dos métodos interpretativos constitucionais, é indispensável para a construção de um sistema tributário justo, previsível e em conformidade com o modelo federativo brasileiro.

Dessa forma, o trabalho está estruturado da seguinte maneira: no primeiro capítulo, são analisados os fundamentos teóricos e constitucionais da competência tributária, suas características, classificações e limitações, os princípios constitucionais que delimitam o poder de tributar, o papel das espécies normativas e a interpretação jurídica aplicável às normas de competência tributária, com destaque para a hermenêutica constitucional. No segundo capítulo,

será feita uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e das consequências práticas de decisões que ampliam ou restringem indevidamente essas competências, bem como das omissões legislativas, além da discussão sobre os impactos da Reforma Tributária (EC nº 132/2023) sobre a estrutura de competências, com atenção especial aos riscos de conflito federativo e aos desafios à segurança jurídica e à repartição de receitas.

2. ESTRUTURA NORMATIVA E LIMITES JURÍDICOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para se compreender a competência tributária é necessário, a priori, realizar uma análise estrutural que articule quatro dimensões fundamentais: i) a função estatal na arrecadação; ii) os contornos normativos constitucionais; iii) as categorias doutrinárias que definem seu exercício; e iv) os limites hermenêuticos impostos à interpretação da competência tributária. Nesse contexto, a tributação assume papel central na realização dos objetivos constitucionais previstos no art. 3º da CF/88, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (Machado, 2010, p. 50). Afinal, como ressalta o mesmo autor, é imprescindível reconhecer que a tributação não possui apenas função fiscal, mas também desempenha relevante papel redistributivo e regulatório, razão pela qual se deve distinguir com clareza a finalidade do tributo daquela atribuída ao Direito Tributário:

A finalidade do Direito Tributário não se confunde com a finalidade do tributo, e a distinção - aliás, evidente - é muito importante. O tributo tem por finalidade suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado. Como ensina Aliomar Baleeiro, “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida” (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 1- ed.. Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 1). A finalidade do Direito Tributário não é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, mas o controle do poder de tributar a este merente. (Machado, 2010, p. 57).

A partir dessa perspectiva, evidencia-se que o exercício da competência tributária no Estado brasileiro não se limita à simples arrecadação de receitas. Mais do que um poder, trata-se de um dever institucional de legislar dentro dos limites impostos pelo texto constitucional. Assim, a autonomia concedida aos entes federativos não é irrestrita, devendo ser exercida em consonância com princípios constitucionais que serão a seguir elencados.

Dessa forma, compreendida a competência tributária como prerrogativa estatal, torna-se essencial analisar o papel do Estado na instituição e aplicação dos tributos, bem como sua função dentro do ordenamento jurídico e social. Este capítulo, portanto, tem como propósito

estudar o fundamento da competência tributária, estabelecendo as premissas conceituais e normativas que possibilitam o entendimento sobre o sistema constitucional de repartição de competências tributárias.

Para tanto, primeiramente será feita a análise do papel do Estado na receita pública, com a tributação destacada como uma das ferramentas para se alcançar a realização das finalidades constitucionais, possibilitando a concretização dos direitos fundamentais; depois, será tratado o conceito de competência tributária e seus elementos estruturantes, segundo a Constituição da República e o Código Tributário Nacional, bem como a análise das principais classificações doutrinárias da competência tributária. Por fim, será abordada a necessidade de interpretação das normas constitucionais de competência, identificando os limites hermenêuticos à sua aplicação, com base em fundamentos doutrinários, jurisprudenciais e metodológicos.

2.1. O PAPEL DO ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

A justiça tributária, conforme supra introduzido, enquanto princípio estruturante do ordenamento jurídico brasileiro, demanda como pressuposto essencial a efetivação plena da cidadania tributária. Conforme demonstra Oliveira (2020), existe uma relação de interdependência entre a justiça fiscal e a realização dos direitos fundamentais, na medida em que o sistema tributário deve operar como instrumento de concretização da igualdade material e de proteção das liberdades públicas, em estrita conformidade com os princípios constitucionais e com os objetivos fundamentais da República. Essa concepção encontra respaldo na própria estrutura do Estado Democrático de Direito, que condiciona o exercício do poder tributário à observância de valores jurídicos “superiores”.

Nesse sentido, o sistema tributário nacional, analisado em sua perspectiva constitucional, apresenta-se como elemento indispensável para a consecução dos fins estatais previstos no artigo 3º da Constituição Federal. Diante disso, a doutrina especializada (Machado, 2018; Oliveira, 2020) sustenta que a obtenção de recursos financeiros pelo Estado deve observar os parâmetros de justiça distributiva - tal qual entendida pelos gregos -, de modo a compatibilizar as necessidades arrecadatórias com a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, bem como a assegurar possibilidades diferentes em vista a tentar igualar os cidadãos em condições materiais e de dignidade. Dessa forma, observa-se o surgimento do sistema tributário, responsável pela arrecadação de recursos para alcançar tais objetivos.

A referida arrecadação advém da relação fisco-contribuinte. Assim, a relação jurídico-tributária, nesse contexto, estrutura-se a partir de elementos essenciais: os sujeitos ativos (entes

federativos ou aqueles a quem foi delegada competência tributária, nos termos do art. 7º do CTN) e passivos (contribuintes ou responsáveis tributários, conforme art. 121 do CTN), tendo como objeto o tributo, conceituado pelo artigo 3º do CTN como prestação pecuniária compulsória, não sancionatória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada (Brasil, 1966), com a finalidade última de assegurar tal simetria social entre os cidadãos.

Entretanto, tal construção teórica, revela a complexidade inerente ao fenômeno tributário, que deve equilibrar a necessidade de financiamento estatal com o respeito aos direitos fundamentais de seus cidadãos membros. Dessa feita, o tributo não deve ser compreendido como mera fonte de recursos, mas possui a função de primeira importância de ser instrumento de justiça social, capaz de promover a redução das desigualdades e a concretização dos direitos fundamentais. Mas, tal transformação paradigmática, exige uma reavaliação constante dos mecanismos tributários, de modo a assegurar sua compatibilidade com os princípios constitucionais e com as demandas de uma sociedade democrática.

Então, compreende-se que esse sistema de arrecadação tributária, tal qual constituído pelo constituinte, se constrói como um dos mecanismos através do qual o Estado viabiliza seu funcionamento e garante a efetivação dos direitos fundamentais estabelecidos pela CF/88. Como corolário lógico dessa estrutura, Machado Segundo (2018) distingue analiticamente duas categorias de receitas públicas: de um lado, as receitas originárias, decorrentes da exploração do patrimônio estatal; de outro, as receitas derivadas, obtidas mediante a intervenção no patrimônio dos particulares, entre as quais se incluem os tributos. Essa classificação encontra fundamento legal no artigo 9º da Lei 4.320/64, que conceitua o tributo de tal forma:

Art. 9º. Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (Brasil, 1964).

Essa distinção teórica revela-se fundamental para compreender a natureza jurídica do tributo e sua função no financiamento estatal. Enquanto as receitas originárias decorrem da atuação do Estado em regime de igualdade com os particulares, as receitas derivadas - especialmente os tributos - implicam necessariamente o exercício do poder de império, justificado pela necessidade de custear as atividades estatais essenciais. Nesse contexto, o sistema tributário configura-se como instrumento de obtenção de recursos para o funcionamento do Estado, estabelecendo uma relação de reciprocidade entre o dever de contribuir e o direito a serviços públicos adequados.

Percebe-se, assim, que os tributos não se resumem a mera transferência de recursos dos particulares para os entes federativos, mas constituem elemento estruturante do pacto social, através do qual se viabiliza a realização dos objetivos fundamentais da República e a coexistência em sociedade. Por isso, o presente trabalho concentrar-se-á na análise da função fiscal do tributo, compreendida como essa sua finalidade arrecadatória proporcional.

De todo modo, é oportuno destacar que os tributos também podem exercer outras funções além da fiscal. A função extrafiscal, por exemplo, ocorre quando o tributo é utilizado com o objetivo de direcionar condutas econômicas, e não apenas para arrecadar. Nesse caso, a finalidade é estimular ou desestimular comportamentos específicos por meio da carga tributária, como ocorre nos impostos de importação e exportação, cuja alíquota pode ser ajustada para proteger o mercado interno (Machado Segundo, 2018). Há, ainda, a função parafiscal, presente em tributos cuja arrecadação se destina a entidades que, embora não integrem diretamente a estrutura do Estado, atuam como seus prolongamentos, a exemplo dos Conselhos de Fiscalização Profissional. Nesses casos, a União institui a contribuição, mas atribui a titularidade ativa à autarquia correspondente, que será a destinatária dos recursos (Machado Segundo, 2018).

Entretanto, apesar do Sistema Tributário ter tal importância para o financiamento estatal, é necessário fazer a ressalva de que ele apresenta graves distorções em matéria de justiça fiscal. Conforme demonstrado por Campos Júnior e Lima (2023) em estudo publicado na Revista de Economia Contemporânea, a estrutura tributária nacional caracteriza-se por: (a) predominância de tributação indireta sobre o consumo, que recai desproporcionalmente sobre os estratos sociais de menor renda; e (b) insuficiente tributação direta sobre renda e patrimônio, conforme análise dos microdados da POF 2017-2018.

Os autores constataram que, após a incidência tributária, o índice de Gini - que mede a desigualdade de renda em escala de 0 (igualdade perfeita) a 1 (desigualdade máxima) - aumentou em todos os dez estados analisados, com variações entre 3,29% no Rio de Janeiro e 13,16% no Acre.

Ademais, a análise comparativa apresentada no referido artigo demonstra que o sistema tributário brasileiro opera de forma inversa ao padrão internacional. Enquanto países desenvolvidos priorizam a tributação direta sobre renda e patrimônio, no Brasil prevalece a cobrança de impostos indiretos, que recaem principalmente sobre o consumo. Podemos observar que, evidentemente, esse modelo acentua as desigualdades sociais, pois onera proporcionalmente mais os estratos populacionais de menor renda, que destinam parcela maior de seus recursos ao pagamento de tributos. Esse efeito torna-se ainda mais perceptível no

cotidiano. Ao adquirir os mesmos produtos em um mercado, por exemplo, indivíduos de diferentes classes sociais arcam com valores idênticos, já acrescidos dos tributos sobre o consumo. No entanto, enquanto para o cidadão de menor renda essa despesa representa uma fração significativa de seus ganhos mensais, para aquele com maior renda o impacto é proporcionalmente reduzido.

Observar tal cenário evidencia que o atual sistema tributário brasileiro, em vez de cumprir sua função redistributiva constitucionalmente prevista, em certas situações, acaba por reforçar as assimetrias sociais existentes. A combinação entre alta tributação sobre consumo e baixa taxaço sobre renda e patrimônio transforma a política fiscal em mecanismo de reprodução das desigualdades, o que contraria o referido princípio constitucional da capacidade contributiva e a finalidade principal do sistema tributário.

Somando-se a isso, verifica-se no Brasil uma persistente resistência em tributar as grandes fortunas, o que enfraquece ainda mais a justiça fiscal. Essa omissão se manifesta em casos emblemáticos que serão abordados no decorrer do presente trabalho como, a título de exemplo, o fato do IPVA sobre embarcações de luxo ter sido efetivamente regulamentado apenas após a recente reforma tributária, o que se manifestou em décadas de tratamento privilegiado a esse segmento patrimonial. Paralelamente, o imposto sobre grandes fortunas - previsto constitucionalmente desde 1988 (art. 153, VII, CF/88) - permanece sem qualquer avanço em sua regulamentação. Esses exemplos revelam uma seletividade estrutural do sistema tributário brasileiro que, conforme os dados da POF 2017-2018 (*apud* Campos Júnior; Lima, 2023, p. 11), privilegia sistematicamente os estratos patrimoniais elevados enquanto concentra a carga tributária sobre o consumo geral da população.

Desse modo, a estrutura do sistema tributário brasileiro apresenta sérias falhas em termos de equidade e eficiência. A carga excessiva sobre o consumo, aliada à baixa tributação da renda e do patrimônio, consolida um modelo regressivo, no qual os contribuintes de menor poder aquisitivo comprometem parcela maior de sua renda com tributos. Isso, conforme fora visto, se deve à predominância da tributação indireta, que incide de forma uniforme sobre bens e serviços, ignorando a capacidade econômica do contribuinte. Como resultado, itens essenciais como alimentos, energia elétrica e transporte tornam-se proporcionalmente mais caros para os mais pobres, agravando as desigualdades sociais.

Essas distorções apresentadas, como a predominância da tributação indireta sobre o consumo e a omissão na tributação de grandes fortunas, ocorrem não apenas em razão de escolhas de política fiscal, mas também porque decorrem da forma como a Constituição Federal distribuiu o poder de tributar entre os entes federativos, estabelecendo competências e limites.

Trata-se, portanto, de um arranjo normativo que confere competências específicas aos entes federativos, delimitando e condicionando suas atribuições.

Assim, embora a tributação seja essencial ao funcionamento do Estado e à realização dos direitos fundamentais, para que sua aplicação se torne efetiva, deve-se observar parâmetros constitucionais que assegurem justiça fiscal, eficiência arrecadatória e respeito à capacidade contributiva. Para tanto, é indispensável compreender como a Constituição organiza a distribuição do poder de tributar entre os entes federativos, definindo limites e atribuições específicas. É nesse contexto que se insere o estudo da competência tributária, tema central do próximo tópico.

2.2. CONCEITO E ELEMENTOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária pode ser definida como o poder conferido pela Constituição aos entes federativos para instituir tributos, sendo essa uma prerrogativa intransferível. Nas palavras do Ilustre Roque Antônio Carrazza, competência tributária é:

a aptidão para criar tributos, descrevendo (ou alterando), por meio de lei (no caso, ordinária), seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota). Noutra dizer, é a habilitação, a faculdade potencial, que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem (Carraza, 1986, p. 146-147).

De acordo com Gama (2009), a norma de competência tributária deve ser compreendida como uma unidade normativa composta por três elementos indissociáveis: o conteúdo da norma que se pretende criar, as condições jurídicas que permitem sua criação e as consequências jurídicas em caso de descumprimento dessas condições. Somente quando esses três aspectos estão presentes simultaneamente é que se pode afirmar a existência de uma norma válida de competência, inserida no sistema do direito positivo. Essa compreensão reforça a ideia de que a competência tributária não é apenas um poder conferido ao legislador, mas uma estrutura normativa que impõe requisitos formais e materiais para a criação legítima de tributos.

Essa aptidão para criar tributos, conferida pela Constituição aos entes federativos, possui características próprias que a delimitam. Além da previsão expressa no art. 7º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual, por exemplo, “a competência tributária é indelegável”, a doutrina costuma apontar outras características essenciais da competência tributária: a indelegabilidade, a facultatividade, a inaducabilidade, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade.

Tal classificação decorre, conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2018), do entendimento de que “a competência tributária é indelegável, não pode ser alterada pelos entes que a detêm, que dela também não podem renunciar, e o fato de não ser exercida não a transfere para outra pessoa jurídica de direito público”. Depreende-se, portanto, que a indelegabilidade significa que apenas o ente a quem a competência foi atribuída pela Constituição pode exercê-la, sendo vedada qualquer forma de transferência e, a inalterabilidade, impede que o conteúdo e os limites da competência tributária sejam modificados por norma infraconstitucional, ainda que pelo próprio ente a quem ela foi conferida.

O autor acrescenta que essas características decorrem da própria natureza das normas de competência e da supremacia constitucional, já que a Constituição, devido à sua rigidez formal, não permite que entes subnacionais alterem sua própria competência tributária através de legislação ordinária, sob pena de subversão da ordem constitucional. *“Pudesse um ente tributante, por lei própria, alterar a competência que lhe foi atribuída para instituir tributos, estaria ele a alterar a própria regra constitucional que outorgou essa competência”*, razão pela qual, afirma o autor, *“a competência é inalterável e indelegável, sendo a delegação uma forma de alteração”* (Machado Segundo, 2018, p.271).

A imprescritibilidade, por sua vez, também expressa no artigo 7º do Código Tributário Nacional (CTN), assegura que a competência tributária não se extingue pelo decurso do tempo, permanecendo vinculada ao ente federativo a que foi originalmente atribuída (Machado Segundo, 2010).

No que diz respeito à facultatividade, à irrenunciabilidade e à incaducabilidade, Machado Segundo (2018) esclarece que essas características estão intimamente ligadas. A Constituição não impõe o exercício obrigatório da competência tributária, tampouco estabelece prazo para sua utilização, o que afasta qualquer ideia de caducidade ou renúncia. Nesse sentido, o autor afirma que *“o exercício da competência é uma faculdade, que, se não for exercida, tampouco decai, visto que a Constituição não estabelece prazo para a criação do tributo”*, e complementa: *“Facultatividade, irrenunciabilidade e incaducabilidade estão intimamente relacionadas e têm o mesmo fundamento”* (Machado Segundo, 2018, p.272). Sendo assim, a facultatividade indica que o ente pode optar por exercer ou não a competência tributária conforme sua conveniência; a irrenunciabilidade, por sua vez, impede que ele abra mão dessa atribuição; e a incaducabilidade garante que sua não utilização ao longo do tempo não implica em perda da mesma.

Estabelecido o conceito e as características da competência tributária, cumpre destacar o papel da Constituição Federal como fundamento normativo que define sua titularidade, seus limites e sua forma de exercício.

Isso porque, a Constituição de 1988 buscou organizar a tributação de forma precisa, evitando conflitos e sobreposições. O objetivo dessa estrutura legal é, então, assegurar um sistema tributário equilibrado, que respeite tanto os direitos dos contribuintes quanto a arrecadação estatal. A delimitação adequada da competência tributária protege não apenas os contribuintes, mas também o próprio Estado, ao evitar bitributação e conflitos entre os entes federativos. Essa previsibilidade permite um planejamento eficiente das receitas e fortalece o federalismo fiscal brasileiro.

É de extrema importância destacar que a Constituição não cria tributos diretamente, mas estabelece quais entes federativos têm competência para instituí-los dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico (Machado Segundo, 2018). Pode-se, assim, traçar um paralelo entre a Constituição e um técnico de futebol: embora não jogue diretamente, ele define quais jogadores entram em campo. Essas regras possuem caráter limitador, impedindo abusos e garantindo um jogo tributário justo entre os entes federativos. De forma análoga, é possível compará-la a um maestro de orquestra que, embora não execute diretamente a música, determina quais instrumentos tocarão, em que momento e com que intensidade, assegurando a harmonia da execução.

A competência tributária, portanto, está prevista na Constituição, que, além de distribuí-la entre os entes federativos, também estabelece limites ao seu exercício. São os denominados princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, consagrados nos artigos 150 a 152 da Constituição da República, e que determinam regras a serem seguidas pelos entes no exercício de sua competência. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O exercício do poder tributário, no Brasil, se acha jungido por uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor. São os princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar em toda a latitude (Carvalho, 2023, p.220-221)

Nesse diapasão, a seguir, serão analisados os seis princípios citados por Hugo de Brito Machado Segundo em seu Manual de Direito Tributário (2018) que caracterizam-se como limitadores ao exercício do poder tributário, quais sejam: i) legalidade; ii) anterioridade; iii) irretroatividade; iv) isonomia tributária; v) vedação ao confisco; e vi) liberdade de tráfego.

De início, cita-se o princípio da legalidade tributária, garantia que encontra respaldo no art. 150, I, da CFRB/88 e exige que os tributos sejam criados exclusivamente por meio de lei. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2018):

Em face do princípio da legalidade, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (CTN, art. 97)(Machado Segundo, 2018, p.123).

Esse princípio assegura que a tributação ocorra de maneira previsível e transparente, evitando arbitrariedades por parte do ente federativo. Segundo Roque Antonio Carrazza:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico- constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que-estas sim-, preveem as concretas obrigações tributárias. (Carraza, 2008. P.489)

O princípio da anterioridade, por sua vez, consagrado no artigo 150, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal, estabelece restrições temporais à instituição ou aumento de tributos, com o propósito de resguardar o contribuinte contra variações súbitas na carga fiscal. Para o autor, tratam-se de garantias que reforçam a previsibilidade e a segurança jurídica, constituindo “*vacatio legis*” obrigatória imposta por norma hierarquicamente superior” (Machado Segundo, 2018).

Esse princípio se desdobra em duas vertentes principais: a anterioridade de exercício, conforme definida na alínea b do inciso III do referido artigo, que dispõe que o tributo quando criado ou majorado, não pode ser cobrado no mesmo exercício que haja sido publicada a lei que instituiu ou majorou; e a anterioridade nonagesimal, art 150, III, C, CF, que estipula um período de 90 dias entre a publicação da lei e o início da vigência do tributo criado ou majorado. Essas disposições têm como finalidade proporcionar ao contribuinte um tempo adequado para ajustar-se às novas obrigações tributárias, prevenindo surpresas financeiras imediatas.

Quanto ao princípio da Irretroatividade tributária, cita-se a sinopse feita por Hugo de Brito Machado Segundo (2024): “*É proibida a exigência de tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”. Tal princípio determina que as leis fiscais devem aplicar-se apenas a fatos geradores ocorridos após sua entrada em vigor, impedindo qualquer forma de retroatividade. O momento da ocorrência

do fato gerador é regido pela legislação vigente no momento, conforme os art. 142 do CTN e 150, III, a, ambos da CF. Segundo o mesmo autor, esse limite é expressão do próprio conceito de norma jurídica, que se volta à regulação de condutas futuras, garantindo a segurança e a confiança do contribuinte (Machado segundo, 2018).

Ademais, o art. 106 do CTN excepciona a irretroatividade em três hipóteses: quando a nova lei for meramente interpretativa, quando deixar de tratar o ato como infração ou deixar de exigir determinada conduta, e, por fim, quando estabelecer penalidade mais benéfica ao contribuinte. Nessas situações, desde que não haja dolo, fraude ou simulação, admite-se a aplicação retroativa da norma, desde que ainda não haja decisão administrativa ou judicial definitiva sobre o caso.

Já o princípio da isonomia, encontra-se previsto no art. 150, II, da CF que veda a diferenciação tributária entre contribuintes em situação equivalente, assegurando isonomia tributária e justiça fiscal, sem distinção por ocupação ou rendimentos. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo:

Em regra, dois contribuintes serão considerados como “em situação equivalente”, a fim de se submeterem ao mesmo tratamento tributário, quando ostentarem a mesma capacidade contributiva, vale dizer, a mesma capacidade econômica para contribuir com o custeio das despesas públicas. (Machado Segundo, 2024).

Assim, o autor entende que essa igualdade deve ser tanto formal quanto material, considerando especialmente a capacidade contributiva, sem prejuízo da adoção de outros critérios quando se tratar de tributos com finalidades extrafiscais.

Em relação ao princípio da vedação ao confisco, tem-se que ele está previsto no art. 150 da Constituição Federal de 1988:

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

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

O supracitado princípio proíbe a utilização de tributos como forma de extinção patrimonial. Para o autor, um tributo é confiscatório quando compromete de modo desproporcional a propriedade ou a liberdade econômica do contribuinte, especialmente quando somado a outras exações incidentes sobre a mesma base (Machado Segundo, 2018). Deste modo, este princípio defende a razoabilidade e a proporcionalidade na aplicação dos tributos pelos governos, de forma que a carga tributária não pode ser tão elevada a ponto de inviabilizar a continuidade das atividades econômicas dos contribuintes.

Por fim, o autor cita o princípio do livre tráfego, que garante a livre circulação de pessoas e bens em todo o território nacional. Assim, nenhum tributo pode ser instituído por qualquer dos entes federativos sobre a transposição de fronteiras entre municípios ou estados (Machado, 2018).

Portanto, esses princípios representam parte dos limites constitucionais ao exercício da competência tributária, assegurando sua conformidade com os valores do Estado Democrático de Direito. Faz-se necessário destacar, contudo, que, conforme será abordado no presente trabalho, os limites das normas de competência vão além dos princípios supracitados, estando, portanto, dispersos por toda a estrutura constitucional.

A compreensão da competência tributária exige não apenas o domínio dos conceitos técnicos, mas também uma análise crítica de sua aplicação no contexto do sistema federativo brasileiro. Dentre os objetivos da repartição das competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios está a busca do equilíbrio nas receitas tributárias, ainda que a prática demonstre que esse arcabouço nem sempre proporcione a justiça fiscal ou a eficiência arrecadatória necessária, exigindo, portanto, uma análise acurada sobre os fatores políticos, econômicos e jurídicos que condicionam sua efetividade.

A maneira como os tributos são criados e interpretados prende-se, de forma direta, ao modo de funcionamento do sistema jurídico brasileiro. Nesse cenário, é igualmente essencial compreender de que maneira os entes federativos exercem, na prática, a competência que lhes é atribuída para criar os tributos. Isso porque essa criação pressupõe o atendimento a requisitos materiais e formais. O respeito a tais requisitos configura-se, portanto, como um dos limites ao exercício da competência, uma vez que a escolha errônea ou inadequada do instrumento normativo, por exemplo, pode comprometer a validade e a efetividade da exigência tributária, sendo indispensável, portanto, a compreensão do processo legislativo para demarcar, como um dos limites, a constitucionalidade da atuação dos entes federativos na criação de tributos.

Dessa maneira, cabe analisar, no ordenamento jurídico brasileiro, quais instrumentos normativos são utilizados para instituir, modificar ou extinguir tributos. É sabido que existem diferentes espécies normativas, cada uma com função e requisitos específicos. Algumas possuem aplicação generalizada; outras, exigidas em situações determinadas, obedecem a regras mais rigorosas.

A constituição, por seu turno, elenca instrumentos normativos com finalidades distintas, havendo requisitos materiais e formais de validade em cada um deles. A sua inobservância gera, por sua vez, tributos inconstitucionais ou usurpação de competência. Portanto, o estudo das espécies normativas permite compreender o que pode ser feito, mas também quem pode fazer,

quando e como. Assim sendo, a seguir, faz-se o estudo das espécies normativas vigentes, quais sejam: lei ordinária, lei complementar, Medida Provisória e Decreto.

Primeiramente, as leis ordinárias são as mais recorrentes no processo legislativo, por exigirem apenas a aprovação por maioria simples, isto é, metade mais um dos votos dos parlamentares presentes à sessão. Essas leis não podem disciplinar matérias reservadas à lei complementar, cuja aprovação depende de maioria absoluta (Machado Segundo, 2018). Essa distinção entre os quóruns legislativos, contudo, levanta importantes debates sobre a natureza jurídica e a eventual hierarquia entre essas espécies normativas, como demonstram Carvalho e Aquino:

Conforme Carvalho e Aquino (2020, p. 81), a lei complementar ocupa posição de destaque no sistema tributário brasileiro devido ao papel que lhe foi atribuído pela Constituição Federal, especialmente nos artigos 59, parágrafo único, e 146, III. Esses dispositivos conferem à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária e de regular o processo legislativo, o que suscita debates sobre sua eventual superioridade hierárquica em relação à lei ordinária.

A lei ordinária, por sua vez, é o instrumento normativo mais comum, aplicável a matérias não reservadas expressamente à Constituição ou à lei complementar. Sua aprovação exige maioria simples (metade mais um dos votos dos parlamentares presentes), enquanto a lei complementar demanda maioria absoluta (maioria dos membros do Congresso Nacional), conforme dispõem os artigos 47 e 69 da Constituição Federal (Brasil, 1988). Essa diferença no quórum reflete a maior rigidez imposta pelo constituinte para matérias consideradas essenciais, como as normas gerais de direito tributário.

A discussão sobre a hierarquia entre essas espécies normativas divide a doutrina. Alguns autores, como Temer (2014, p. 150, apud Carvalho; Aquino, 2020, p. 89), defendem que não há hierarquia, mas sim uma reserva material constitucional que delimita os campos de atuação de cada lei. Outros, como Machado (2010, p. 154-155, apud Carvalho; Aquino, 2020, p. 89), argumentam que a hierarquia decorre da maior rigidez do processo legislativo das leis complementares.

No entanto, Carvalho e Aquino (2020, p. 94) concluem que a eventual superioridade da lei complementar não deriva de sua natureza formal, mas de seu conteúdo, especialmente quando estabelece normas gerais que servem de fundamento para outras leis. A exigência de lei complementar para certos tributos, por exemplo, como o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e os empréstimos compulsórios, ilustra a reserva material constitucional.

Além da hierarquia material, a Lei Complementar nº 95/1998 estabelece uma hierarquia formal ao disciplinar a elaboração, redação e consolidação das leis. Segundo Carvalho e Aquino (2020, p. 95), essa lei complementar serve de fundamento de validade formal para outras normas, incluindo as leis ordinárias, mas sua superioridade também decorre do conteúdo específico que regula, e não apenas de sua natureza formal.

Em síntese, a distinção entre lei ordinária e lei complementar no direito tributário não se resume a uma questão hierárquica formal, mas à reserva material constitucional e ao conteúdo das normas. Como destacam Carvalho e Aquino (2020, p. 99), a superioridade da lei complementar é reflexa, fundamentada em seu papel de estabelecer normas gerais e estruturantes para o sistema tributário, e não em sua forma legislativa.

Nesse sentido, a definição de Paulo de Barros Carvalho corrobora essa distinção e reforça a compreensão da natureza da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro:

Aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional. (Carvalho, 2023, p.275).

Já, Pedro Lenza, esclarece que:

A grande diferença (além do aspecto material já estudado), analisando o aspecto formal, reside no quorum de aprovação do respectivo projeto de lei. Enquanto a lei complementar é aprovada pelo quorum de maioria absoluta, as leis ordinárias o serão pelo quorum de maioria simples ou relativa (Lenza, 2022, p.1174)

Em continuação aos outros meios normativos, tem-se que a medida provisória, por sua vez, só pode ser instaurada por meio do Presidente em casos de urgência, sendo o seu caráter imediato. Como pontuado por Lenza (2022):

A medida provisória é adotada pelo Presidente da República, por ato monocrático, unipessoal, sem a participação do Legislativo, chamado a discuti-la somente em momento posterior, quando já adotada pelo Executivo, com força de lei e produzindo os seus efeitos jurídicos (Lenza, 2022, p.1184).

Por fim, os decretos e regulamentos, enquanto atos normativos expedidos pelos chefes do Poder Executivo, possuem caráter secundário e destinam-se a explicitar o conteúdo das leis já estabelecidas, limitando-se ao que nelas está disposto a fim de viabilizar seu cumprimento.

A distinção entre lei ordinária, lei complementar e medida provisória adquire importância considerando-se a exigência constitucional de lei complementar para determinados tributos. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.123), “*A Constituição*

reserva, na órbita federal, certas matérias para a lei complementar, o que implica a proibição de que sejam veiculadas por leis ordinárias”.

Quando um tributo é instituído por um ato normativo inadequado, toda a sua lógica jurídica se tornaria ineficaz, para fins de arrecadação. O tributo é, em regra, instituído por lei ordinária, porém, como será visto nos parágrafos seguintes, existem matérias cuja complexidade exige um nível normativo superior, razão pela qual a Constituição reserva para a lei complementar o requisito indispensável de sua regulamentação.

O empréstimo compulsório, por exemplo, somente poderá ser instituído pela União por meio de lei complementar, conforme o disposto no art. 148 da Constituição Federal. De igual modo, o Imposto Sobre Grandes Fortunas - IGF, previsto no art. 153, VII, também depende de lei complementar para regulamentação até o momento não editada.

É válido ressaltar que o estudo do IGF recebeu um tópico específico no presente trabalho. Entretanto, de forma breve, destaca-se que a ausência de regulamentação do referido imposto, embora prevista constitucionalmente, expõe uma dimensão fundamental da competência tributária: o caráter potencial e condicionado dessa prerrogativa. A Constituição confere à União a competência para instituir o imposto sobre grandes fortunas, mas condiciona seu exercício à normatização por lei complementar. Daí se conclui que a competência tributária não representa um poder pleno e automático, mas sim um poder vinculado a formalidades e procedimentos normativos, cujo descumprimento inviabiliza seu exercício.

Ademais, a Constituição faculta à União a criação de impostos residuais, ou seja, a instituição de tributos não previstos expressamente no art. 153 da Constituição Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos já discriminados na Constituição, nos termos do art. 154, I. Porém, essa faculdade está condicionada a lei complementar, nos termos do supracitado artigo. Idêntico requisito se aplica para as contribuições sociais voltadas para a seguridade social, cuja instituição depende de lei complementar sempre que forem criadas novas fontes de financiamento, nos termos do art. 195, §4º, da Constituição da República.

Com a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023), a exigência de uma lei complementar foi estendida também para o Imposto Seletivo, que será determinado pela lei complementar que atuará sobre a tributação relativa à produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que causam malefícios ao meio ambiente ou à saúde, conforme está estabelecido no artigo 153, VIII da Constituição. Ademais, a emenda constitucional também estabeleceu que o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), criados no contexto da reforma tributária, deverão ser

instituídos e regulamentados por meio de lei complementar, e não por lei ordinária, exigindo, portanto, um arcabouço normativo mais robusto para sua implementação. Ressalte-se, ainda, que nesses casos não se admite a utilização de medida provisória. Quanto aos decretos, é válido destacar que estes não possuem competência para criar tributos, embora possam, nos limites legais, promover a alteração de suas alíquotas. De forma conclusiva, tem-se que, para que a cobrança do tributo seja considerada válida, o ente federativo deve, antes de tudo, respeitar os limites formais estabelecidos para sua criação.

Passa-se, agora, à análise da estrutura interna das normas tributárias, com ênfase na hipótese de incidência. Esta consiste na descrição legal de uma situação fática cuja concretização gera o dever jurídico de pagar tributo, configurando-se como o ponto de partida da obrigação tributária, conforme esclarece Hugo de Brito Machado (2010, p. 132):

A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A-Lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tomando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas (Machado, 2010, p. 132).

Sendo assim, a hipótese de incidência corresponde às situações descritas em lei que, caso praticadas pelo contribuinte, configuram o fato gerador e fazem nascer a obrigação tributária (art. 114 do CTN). Ao encaixe entre o comportamento do contribuinte (fato gerador) e a situação previamente prevista na norma jurídica, dá-se o nome de subsunção. Com a concretização desse fato, surge a obrigação tributária.

Conforme dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), essa obrigação pode ser principal ou acessória. A obrigação principal, segundo Paulo de Barros Carvalho (2023, p.353), é o “*vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária*”, ou seja, corresponde à relação jurídica patrimonial prevista no conseqüente da regra-matriz de incidência. De acordo com o §1º do art. 113 do CTN, essa obrigação surge com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Já a obrigação acessória, conforme o §2º, decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas exigidas no interesse da arrecadação ou fiscalização. Como destaca o autor, são relações “*destituídas de cunho patrimonial*”, mas que, se descumpridas, convertem-se em obrigação principal quanto à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, §3º). Nesse mesmo sentido:

A obrigação principal é uma obrigação de dar dinheiro ou de pagar. Seu objeto é uma prestação patrimonial. A obrigação acessória, por sua vez, é uma obrigação de fazer, não fazer ou tolerar (emitir notas fiscais, escriturar operações, elaborar declarações etc.), cuja finalidade é possibilitar o controle, pelo Poder Público, sobre a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí o adjetivo “acessórias”, pois elas se prestam a auxiliar a verificação do cumprimento das obrigações relativas ao pagamento de tributos e de multas (Machado Segundo, 2018, p.139-140).

Compreendidas as espécies de obrigações tributárias, volta-se à discussão sobre os tributos em si. É válido pontuar que o legislador não pode modificar ou ampliar, no âmbito legal, os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária. A análise das normas de competência tributária, sob a ótica hermenêutica, revela que, muitas vezes, a disputa por bases de cálculo e incidências não é apenas uma questão de técnica legislativa, mas sim de disputa política e fiscal entre os entes federados. Essa disputa, embora compreensível em um sistema federativo, não pode ocorrer à custa da previsibilidade e da estabilidade jurídica, que são valores fundamentais para o bom funcionamento da ordem tributária.

Apenas para fins de recordação, é válido destacar que, diferentemente da competência tributária, existe a capacidade tributária ativa, a qual pode ser delegada. Esta se refere aos poderes administrativos de arrecadar e fiscalizar tributos. Como esclarece Paulo de Barros Carvalho, enquanto a competência é a “*aptidão para expedir normas jurídicas em matéria tributária*”, conferida pela Constituição às pessoas políticas, a capacidade ativa é o poder de exigir o tributo, que pode ser conferido a pessoa distinta daquela que detém a competência (Carvalho, 2023, p. 239-240). Tal distinção encontra respaldo no art. 7º do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra. (BRASIL, 1966).

Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.76) pontua que a capacidade tributária ativa “*é apenas a aptidão para exigir o tributo, e não para criá-lo*”, podendo ser atribuída por lei a “*pessoa diversa da que tenha competência tributária*”. Entretanto, o foco do presente trabalho permanece na análise da competência em si. Abordar-se-ão, portanto, as classificações doutrinárias correspondentes.

2.3. CLASSIFICAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária pode ser definida como o poder atribuído pela Constituição Federal aos entes federativos para instituir tributos. Conforme Hugo de Brito Machado (2010,

p. 33), constitui o poder impositivo juridicamente delimitado e dividido entre os entes federativos, cuja distribuição obedece a critérios constitucionais rigorosos que refletem o princípio federativo inscrito no artigo 1º da Constituição Federal.

A competência privativa representa a forma primordial de distribuição do poder tributário, caracterizando-se pela atribuição exclusiva a determinado ente federativo. Machado (2010, p. 44) destaca que o sistema tributário brasileiro apresenta rigidez na definição constitucional do âmbito de cada tributo, como se verifica na competência exclusiva da União para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados. Esta rigidez assegura a distribuição equilibrada do poder tributário entre os entes federados, preservando a autonomia de cada esfera de governo.

Em contraste com a modalidade privativa, a competência comum permite que múltiplos entes federativos instituíam tributos da mesma natureza. Machado (2010, p. 34) demonstra a necessidade de delimitação precisa das atribuições de cada ente para evitar conflitos de competência, especialmente em relação às taxas e contribuições de melhoria. Esta concorrência de competências exige mecanismos de coordenação que preservem a harmonia do sistema federativo.

A competência cumulativa refere-se à atribuição conferida ao Distrito Federal para instituir, simultaneamente, tributos que, em regra, são de competência dos Estados e dos Municípios. Essa prerrogativa está prevista no art. 147 da Constituição Federal, que estabelece: *“Compete à União, nos Territórios, os impostos estaduais; e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais. Ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”* (Brasil, 1988). Essa concentração de competências decorre do fato de o Distrito Federal acumular funções próprias de Estado e de Município.

De igual modo, as competências especiais emergem como instrumentos para situações atípicas, como os empréstimos compulsórios previstos no artigo 148 da Constituição Federal, sendo essa de caráter excepcional e temporário. Esta distinção revela a capacidade do sistema de adaptar-se a circunstâncias extraordinárias sem comprometer seus fundamentos estruturais essenciais ao exercício da justiça.

A competência residual, por sua vez, conforme expressamente previsto no art. 154, I, da Constituição Federal, autoriza a União a instituir impostos não mencionados no rol do art. 153, desde que respeitados determinados requisitos. Trata-se, como explica Hugo de Brito Machado Segundo, da possibilidade conferida à União de criar tributos não previstos originalmente na Constituição, desde que sejam não cumulativos, instituídos por meio de lei

complementar e que não possuam base de cálculo e fato gerador idênticos aos tributos já existentes (Machado Segundo, 2018).

Por fim, tem-se a competência extraordinária que permite à União instituir impostos em situações excepcionais de guerra externa ou sua iminência, conforme previsto no art. 154, II, da Constituição Federal. Nesses casos, admite-se inclusive a incidência sobre fatos geradores que normalmente estariam fora da sua esfera de competência. Conforme explica Hugo de Brito Machado Segundo, essa autorização excepcional justifica-se pela necessidade de defesa da própria soberania nacional, razão pela qual não se aplica a vedação típica do federalismo quanto à invasão das competências dos demais entes (Machado Segundo, 2018). Machado (2010, p. 77) ressalta que todas estas modalidades se subordinam ao sistema de limitações constitucionais ao poder de tributar, que constitui garantia fundamental dos contribuintes. Este sistema de freios e contrapesos assegura o equilíbrio entre a necessária capacidade arrecadatória do Estado e a proteção dos direitos individuais.

2.4. A INTERPRETAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES

Tendo em vista as diferentes classificações da competência tributária e seus fundamentos constitucionais, torna-se indispensável examinar a forma como essa competência é interpretada no ordenamento jurídico. Embora delineada com precisão pelo constituinte originário, sua efetividade depende da interpretação conferida às normas constitucionais no contexto jurídico concreto.

A necessidade de interpretação do enunciado normativo é discutida com maior vigor no âmbito pós-positivista, no qual o enunciado normativo revela elementos que estão presentes na comunidade política atual. Robert Alexy, filósofo pós-positivista, em sua obra *Teoria dos Direitos Fundamentais*, defende que a lei é um enunciado normativo e a norma é o significado que se extrai por meio da interpretação (Alexy, 2008).

Nesse sentido, os limites das normas de competência vão além dos artigos 150 a 152 da Constituição Federal de 1988, estando dispersos por toda a estrutura constitucional. Esse embate interpretativo pode ser observado na formulação do próprio artigo 110 do CTN, que, ao ser criado, refletia um paradigma hermenêutico diferente do atual. Como destaca Raquel Machado:

O art. 110 do CTN foi elaborado em período em que a própria interpretação constitucional tinha outros contornos, tanto que, como observa Ricardo Lobo Torres, o art. 110 do CTN sofre ainda influência da Jurisprudência dos Conceitos, enquanto a

interpretação constitucional é atualmente guiada pela Jurisprudência dos Valores (Machado, 2014, p.151-152).

A multiplicidade de interpretações no direito decorre da natureza intrínseca da linguagem jurídica, que frequentemente apresenta significados indeterminados. Conforme demonstra Humberto Ávila (2023, p. 32), a indeterminação linguística manifesta-se quando "*há dúvida com relação ao objeto a ser interpretado ou aplicado*", seja no plano extralinguístico (contextos, fatos e provas), seja no plano linguístico (camadas de significação). Essa abertura semântica, como destacado por tal autor, permite que diferentes intérpretes atribuam sentidos distintos a um mesmo texto normativo, a depender de seus referenciais teóricos e contextos de aplicação (Ávila, 2023, p. 32). No âmbito do direito tributário, tal divergência assume especial relevância, pois a interpretação das normas de competência — como aquelas que definem hipóteses de incidência — pode gerar impactos financeiros significativos, seja na arrecadação de tributos, seja na concessão de benefícios fiscais (Machado, 2014).

Nesse contexto, Gama (2009) destaca que o conceito de competência tributária está presente, de forma direta ou indireta, em praticamente todo conflito fiscal, o que reforça sua centralidade como elemento definidor do que pode ou não ser exigido validamente. Segundo o autor, o estudo da competência é essencial justamente para distinguir as normas que devem ser aplicadas daquelas cuja criação ocorreu de forma ilegítima, comprometendo sua validade.

Diante desse cenário de múltiplas interpretações, no direito tributário, a correta interpretação é essencial. Este requisito ganha particular relevância ao considerar a interpretação das normas que delineiam a competência para criar e versar sobre tributos atribuída através de uma norma aos entes federativos, uma vez que a volatilidade nessa esfera pode ter como consequência a cobrança ou restituição de montantes vultosos (Machado, 2014).

Embora as palavras sejam as mesmas, há diferentes possibilidades de interpretação. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.130), em seu *Manual de Direito Tributário*: "*É impossível interpretar uma norma sempre e apenas literalmente, pela simplória razão de que nenhuma palavra tem apenas um sentido literal*".

A interpretação das normas tributárias deve ser conduzida de maneira a harmonizar o texto legal com os princípios constitucionais, especialmente aqueles que protegem os direitos fundamentais dos contribuintes. Segundo Küllinger (2022), a interpretação jurídica deve respeitar os limites impostos pela legalidade tributária, evitando restrições indevidas aos direitos individuais fundamentais.

Além disso, Kronbauer (2015) critica a abordagem formalista na interpretação das normas tributárias, argumentando que a limitação à semântica textual pode levar a decisões

ambíguas e incertas. Ele defende a necessidade de um novo paradigma interpretativo que vá além da lógica semântica, sintática e pragmática da linguagem jurídica, visando a uma aplicação mais justa e equitativa do direito tributário.

Dessa feita, a interpretação denominada teleológica e sistemática das normas tributárias tem a função de assegurar que a aplicação do direito esteja alinhada com os princípios constitucionais, promovendo a justiça fiscal e protegendo os direitos dos contribuintes.

Esta concepção tem o suporte da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF, que, por diversas vezes, tem considerado a interpretação teleológica das normas tributárias. Como exemplo, cita-se o julgamento da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574.706), haja vista que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o imposto estadual não poderia ser considerado faturamento para incidir as contribuições sociais (BRASIL, STF, 2021).

Confirmando a orientação pós-positivista, o Supremo Tribunal Federal, por sua vez, entende que o magistrado, ao julgar um caso, não pode se prender apenas ao que está escrito na lei de forma rígida. Precisa, portanto, interpretar as normas com base nos princípios jurídicos mais relevantes para aquela situação, buscando compreender sua essência e finalidade. Dessa forma, a decisão não se limita ao texto legal, mas leva em conta valores como justiça e dignidade humana. Tal entendimento é ilustrado no seguinte trecho do Recurso Especial nº 734.541/SP (2005/0044563-7), de relatoria do Ministro Luiz Fux:

Deveras, "a regra insculpida no art. 111 do CTN, na medida em que a interpretação literal se mostra insuficiente para revelar o verdadeiro significado das normas tributárias, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de interpretar e aplicar as normas de direito, de se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas" (RESP n.º 411704/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07.04.2003). 5. O Sistema Jurídico hodierno vive a denominada fase do pós-positivismo ou Estado Principlológico na lição de Norberto Bobbio, de sorte que, na aplicação do direito ao caso concreto, é mister ao magistrado inferir a ratio essendi do princípio maior informativo do segmento jurídico sub judice.(Brasil, STJ, REsp 734.541/SP, 2005).

No que se refere à competência tributária, Paulo de Barros Carvalho explica que esta é uma atribuição definida diretamente pela Constituição e não pode ser alterada por leis ordinárias. Uma vez estabelecida pelo constituinte, essa competência deve ser respeitada, sem espaço para modificações infraconstitucionais. A esse respeito, merece destaque o excerto a seguir, que corrobora essa ideia:

A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na

faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional (Carvalho, 2018, p.284). Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional (Carvalho, 2018, p.298).

A delimitação da competência tributária baseia-se diretamente na interpretação dos conceitos descritos no texto constitucional, os quais são fundamentais para definir os limites do poder de tributar atribuído aos entes da federação. Os conceitos terminológicos “receita” e “faturamento”, que serão ainda serão estudados em um dos tópicos do presente trabalho, por constarem na Constituição como elementos da regra matriz de incidência, têm um significado normativo próprio, não podendo ser alterado por legislação ordinária.

Sobre isso, o Supremo Tribunal Federal tem considerado que tais conceitos devem ser inteiramente interpretados à luz da Constituição, não se subordinando à legislação infraconstitucional. Essa orientação visa preservar a rigidez do sistema constitucional tributário e impedir tentativas de alargamento indevido da competência tributária pelos legisladores. Nesse contexto, destaca-se a seguinte decisão proferida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107 (Brasil, 2013):

[...]A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de ‘receita’ constante do seu art. 195, I, ‘b’) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei[...]. STF, Pleno. RE 606.107. Rel. Min. ROSA WEBER, j. 22.05.2013, DJe. 25.11.2013

Assim, qualquer tentativa de mudar os limites da competência tributária através de normas infraconstitucionais deve ser rejeitada, sob pena de desestabilizar os alicerces do federalismo fiscal. O partilhamento de competências desenhado pela Constituição de 1988 é o resultado de um delicado equilíbrio entre os entes federativos e deve ser resguardada como garantia da autonomia política, financeira e administrativa destes. Qualquer alteração realizada por meio da legislação ordinária implicaria violação do pacto federativo.

Desse modo, a interpretação dos limites da competência tributária não pode se apoiar em construções arbitrárias ou acomodações conceituais que extrapolem os limites fixados pelo constituinte originário. A definição das competências tributárias não é um conceito vago ou aberto a modificação infraconstitucional, mas um dos elementos estruturais do sistema tributário brasileiro, necessário para a conformação da organização federativa e para evitar conflitos normativos entre os entes.

Quando o legislador ordinário extrapola os limites impostos pelo constituinte originário, o próprio ordenamento cria um ambiente de insegurança jurídica que submete os contribuintes

a exigências sem base constitucional. Tal prática, além de inconstitucional, compromete a própria legitimidade do sistema tributário. Portanto, reforça-se a necessidade de se manter a rigidez conceitual das competências tributárias, tal como definidas pelo constituinte.

No mesmo sentido, segundo Stefan Johnson, admitir que o legislador infraconstitucional possa estabelecer os limites do próprio exercício de suas competências seria prejudicial à rigidez da repartição constitucional de competências, suficiente apenas para ter um caráter exemplificativo. O autor indaga: para que, então, o constituinte originário teria regulado detalhadamente as competências tributárias, se, no final, ao legislador caberia suscitá-las segundo as conveniências do tempo, definindo os próprios limites de atuação? Se essa lógica fosse aceita, a própria repartição constitucional de competências perderia seu sentido, já que, a qualquer momento, poderia redefinir as competências por meio de interpretações infraconstitucionais, comprometendo a segurança jurídica e a estabilidade do pacto federativo (Johnson, 2022).

Ademais, conforme se sustentará ao longo do presente trabalho, não se deve aplicar “tipos” para interpretar os limites da competência tributária. Isso porque, obviamente o constituinte tinha um conceito fixo definido e uma ideia formada ao delimitar as competências para tributar.

De forma resumida, a definição por tipos funciona como uma classificação flexível, baseada em características comuns que podem ou não estar presentes em todos os casos. Esse método é amplamente utilizado nas ciências naturais, onde um objeto ou ser pode pertencer a determinado grupo mesmo sem possuir todos os traços típicos daquela categoria. No direito, porém, essa abordagem comprometeria a segurança jurídica, pois permitiria interpretações variáveis das normas (Johnson, 2022).

Destaca-se, portanto, o pensamento conclusivo de Humberto Ávila que também rejeita a ideia de “tipos” para interpretar as competências tributárias:

A tese de que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimem tipos leva, direta ou indiretamente, intencional ou não intencionalmente, à descaracterização das regras de competência: elas deixam de ser significados de enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta, qualificados como abstratos, heterônomos e coativos em sentido amplo, e passam a ser significados de enunciados descritivos, sem eficácia comportamental direta, qualificados como concretos, autônomos e não coativos (Ávila, 2018, p.64).

Isso porque, para o autor, as normas de competência tributária devem ser interpretadas com base em conceitos, e não em tipos, pois possuem um caráter prescritivo e vinculante, determinando a atuação dos entes federados. Diferentemente dos tipos, que apenas descrevem

elementos recorrentes sem impor obrigações, as normas de competência estabelecem regras abstratas e gerais, não se limitando a casos específicos. Além disso, como são heterônomas, ou seja, impostas por uma autoridade superior, garantem que os entes não se autorregulem, preservando a estrutura do sistema tributário. Por fim, enquanto a violação dessas normas pode levar à invalidade formal de leis infraconstitucionais, os tipos, por serem apenas descrições, não criam parâmetros obrigatórios (Ávila, 2018).

Acontece que, quando o Judiciário aceita as interpretações abertas, apoiadas em tipos ou analogias amplas, acaba-se por desarticular a rigidez do pacto federativo. A Constituição, a esse respeito, não admite inovação interpretativa dissociada do sentido literal conjugado com a sua finalidade. Portanto, defende-se neste caso a hermenêutica constitucional que respeite a letra e a função das normas de competência.

Hugo de Brito Machado Segundo (2022), em seu artigo "Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural", discute a complexidade inerente à interpretação das normas de competência tributária. Ele argumenta que, embora a linguagem jurídica possua uma textura aberta, permitindo certa flexibilidade interpretativa, isso não implica na ausência de limites. O contexto em que as normas são aplicadas desempenha um papel fundamental na determinação de seu significado, evitando arbitrariedades por parte do intérprete. Machado Segundo (2022), assim, enfatiza que, apesar da impossibilidade de se definir previamente e de forma exaustiva o significado de termos que se referem à realidade fenomênica, isso não significa que as palavras possam significar qualquer coisa. O contexto fornece as informações necessárias para eliminar ambiguidades e vagezas, o que permite uma interpretação mais precisa das normas de competência tributária.

Portanto, a leitura constitucional da competência tributária não deve considerar apenas a norma própria do dispositivo, mas sua função contextual na configuração da organização do Estado e da segurança jurídica, assim como nos princípios da justiça fiscal. A lealdade aos conceitos constitucionais promove previsibilidade e legitimidade ao sistema tributário, e a abertura para interpretações com base em "tipos" ou interesses momentâneos constitui risco para a estabilidade normativa. A defesa da hermenêutica fidelizada aos valores constitucionais deve ser, assim, uma exigência democrática.

A interpretação da competência tributária pode seguir diferentes métodos. O direito tributário costuma aplicar a interpretação literal, teleológica e sistemática. A opção pelo método interpretativo correto é fundamental para a fixação da competência tributária. Dessa forma, adota-se neste estudo o método teleológico, em conjunto com os métodos sistemático e histórico, por serem de maior captação da finalidade do texto constitucional. A literalidade do

texto, embora relevante, não é suficiente para captar a complexidade da norma constitucional, principalmente no que diz respeito ao âmbito tributário, no qual conceitos como “renda” ou “faturamento” carregam por si só a exigência de contextualização. Dessa maneira, a análise que aqui se propõe parte do pressuposto que a interpretação deve respeitar os valores constitucionais e a estrutura federativa.

É necessário destacar que a hermenêutica e a interpretação são conceitos inter-relacionados, porém distintos no campo jurídico. A interpretação refere-se ao ato de atribuir significado a um texto ou norma específica, visando sua aplicação em casos concretos. Já a hermenêutica é a disciplina que estuda os princípios e métodos da interpretação e investiga como compreendemos e atribuímos sentido aos textos jurídicos. Lenio Luiz Streck destaca que a hermenêutica não se limita a um método ou procedimento técnico, mas constitui um modo de ser, uma postura ontológica diante do direito. Ele afirma que "*compreender não é produto de um procedimento (método) e não é um modo de conhecer*" (Streck; Wermuth, 2015, p. 112).

No contexto da competência tributária, interpretar as normas constitucionais de forma aberta e flexível pode comprometer a rigidez do pacto federativo, resultando em uma mutação hermenêutica ilegítima. A Constituição não admite inovações interpretativas que se afastem do sentido literal e de sua finalidade teleológica. Portanto, é fundamental adotar uma hermenêutica constitucional que respeite tanto a letra quanto a função das normas de competência, assegurando a previsibilidade e o controle institucional necessários ao equilíbrio federativo.

Nas palavras de, Stefan Johnson:

o legislador infraconstitucional, ao socorrer-se da lei complementar para, por exemplo, definir tributos e regular as limitações ao poder de tributar nas hipóteses de prevenção de conflitos de competência, o faz por meio de normas gerais que explicitam os conceitos utilizados pelo constituinte originário. (Johnson, 2022)

Sob esse prisma, a interpretação da competência tributária não deve ser apenas estritamente gramatical, mas deve considerar os princípios fundamentais que estruturam o sistema constitucional tributário. Desconsiderar a vontade do constituinte viola a segurança jurídica e poderá provocar distorções na aplicação das normas. Entretanto, é sabido que a tributação não é um fim em si mesmo, mas um meio necessário à consecução do funcionamento do Estado e ao cumprimento de suas funções públicas. Desta feita, qualquer interpretação que amplie ou reduza a competência tributária em desacordo com os princípios constitucionais pode provocar instabilidade jurídica, envolvendo a arrecadação e a correta distribuição de recursos entre os entes federativos.

Nessa linha, é necessário entender que a competência tributária é um poder constitucional rígido, obrigando os intérpretes a trabalharem com a máxima fidelidade ao projeto normativo do legislador. Sua flexibilização em termos de extensões ou analogias interpretativas, não literalmente autorizadas, representa uma ameaça direta à estrutura do federalismo fiscal e à legitimação da exação tributária.

Conforme sustentado por Leonardo Nuñez Campos, os termos usados pela Constituição não podem estar sujeitos à arbitrariedade interpretativa, devendo ser esclarecidos com base nos critérios técnicos e metodológicos constantes da doutrina e do legislador (Campos, 2019). No epílogo da definição dos conceitos, deve ser removida a ambiguidade para a boa aplicação da norma, evitando-se que eles recebam significados que possam resultar em ampliação indevida da abrangência das normas que integram o texto constitucional. Para tanto, defende que as definições devem ser lexicográficas ou aclaradoras, na medida em que delas resulta a verdadeira adequação da vagueza dos vocábulos. As definições estipulativas, ao revés, não são aceitas, porquanto permitem o deslocamento do significado do lexema original, cedendo espaço para ampliação indevida da competência tributária. Isso porque, ao rejeitar definições estipulativas, evita-se que o legislador infraconstitucional recrie conceitos conforme seus próprios interesses políticos ou fiscais (Campos, 2019).

O autor também sustenta que a interpretação dos conceitos deverá se afinar pelos métodos de interpretação, sendo eles: sistemático, que analisa a norma dentro do sistema normativo; histórico, que tem por objeto o contexto da norma no momento de sua produção; e teleológico, que busca o sentido da norma a partir de sua finalidade. A essas técnicas, somam-se ainda os métodos gramatical, que examina o significado literal dos termos, e lógico, que visa garantir coerência entre os dispositivos e a estrutura geral do ordenamento (Campos, 2019). Essa combinação de abordagens interpretativas visa assegurar que a aplicação das normas constitucionais não se afaste da vontade do constituinte originário, evitando distorções que poderiam comprometer a segurança jurídica, o equilíbrio federativo e os direitos fundamentais dos contribuintes.

A interpretação histórica, por sua vez, exige uma análise cuidadosa do contexto em que as normas tributárias foram concebidas, incluindo os debates constituintes, as justificativas apresentadas e as circunstâncias econômicas da época. Esse método é particularmente relevante para compreender as escolhas do constituinte ao definir competências tributárias específicas.

Por exemplo, ao interpretar conceitos como "renda" ou "faturamento", é essencial considerar como esses termos foram entendidos no momento da elaboração da Constituição, evitando atribuir-lhes significados expandidos que possam distorcer a repartição original de

competências. Os registros da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 revelam que muitas definições foram deliberadamente estabelecidas para criar um equilíbrio federativo, como a distinção entre tributos sobre consumo e sobre renda.

Assim, é perceptível que o método histórico não implica uma visão estática do direito, mas serve como parâmetro objetivo para delimitar a vontade constitucional originária. Ele atua como um contraponto necessário a interpretações que, embora bem-intencionadas, podem acabar alterando o sistema tributário além do previsto pelo legislador constituinte.

Dessa forma, a análise histórica complementa os outros métodos interpretativos, oferecendo uma base concreta para evitar que mudanças de entendimento, ao longo do tempo, acabem por comprometer a estrutura federativa cuidadosamente desenhada na Constituição. Em adição à interpretação teleológica, a histórica também busca a interpretação focada na vontade do legislador originário tem a função de impedir mudanças arbitrárias de sentido, que possam ser introduzidas sob a influência de conveniências políticas ou econômicas de caráter passageiro. Preservar, portanto, o núcleo essencial das normas constitucionais tributárias, é também preservar a integridade do sistema democrático e das garantias fundamentais.

Como visto, a constituição não é um simples conjunto de normas, mas um projeto político-jurídico que estrutura o Estado e orienta todas as normas infraconstitucionais. Nessa situação, entende-se que a correta interpretação das normas constitucionais exige instrumentos próprios, voltados para a especificidade e a complexidade do texto constitucional. Forma-se, desse modo, a hermenêutica constitucional como um campo autônomo, inserido na ciência do direito, com a finalidade de buscar os métodos interpretativos aptos a captar o verdadeiro sentido das normas constitucionais.

A hermenêutica constitucional constitui um campo essencial do Direito Constitucional, dedicado à interpretação das normas constitucionais em sua singularidade dentro do ordenamento jurídico. Segundo Madeira e Andrade (2024), essa disciplina transcende a mera técnica interpretativa, assumindo papel central na concretização dos valores e princípios fundamentais da Constituição, como a dignidade humana e a justiça social. A necessidade de uma hermenêutica específica para a Constituição decorre de suas características distintivas, como sua supremacia hierárquica, sua abertura normativa e sua função integradora do sistema jurídico-político.

A doutrina divide-se entre duas principais correntes interpretativas. De um lado, a teoria interpretativista defende a fidelidade estrita ao texto constitucional, rejeitando a incorporação de valores externos não expressamente previstos. De outro, a teoria não interpretativista admite a adaptação dinâmica da Constituição às transformações sociais, posição que encontra respaldo

em Häberle (*apud* Madeira e Andrade, 2024) com sua concepção de "sociedade aberta de intérpretes". Essa dualidade reflete o permanente desafio de equilibrar a estabilidade constitucional com a necessária evolução interpretativa.

Ademais, a hermenêutica constitucional também possui seus princípios, os quais atuam como balizas para a atividade interpretativa. De início, tem-se o princípio da unidade, que exige que a Constituição seja compreendida como um sistema coerente e harmônico, enquanto o princípio da concordância prática busca resolver antinomias sem sacrificar o conteúdo essencial das normas em conflito. A máxima efetividade, por sua vez, orienta o intérprete a privilegiar as interpretações que melhor concretizem os direitos fundamentais, conforme destacado por Mendes (*apud* Madeira e Andrade, 2024). Por fim, o efeito integrador reforça o papel da Constituição como instrumento de coesão social e política.

Pedro Lenza (2022) também retrata o princípio da força normativa, que exige a prevalência de interpretações que, considerando a historicidade das estruturas constitucionais, garantam a eficácia e a permanência da Constituição. No mesmo sentido, destaca o princípio da justeza funcional, que impõe ao intérprete o dever de preservar a distribuição de competências fixada pelo constituinte originário, sobretudo no tocante à separação dos Poderes. Quanto à interpretação conforme a Constituição, o autor afirma tratar-se da orientação segundo a qual, havendo pluralidade de significados possíveis, deve-se adotar aquele compatível com o texto constitucional, desde que respeitado o seu conteúdo literal e vedada a criação de norma nova. Por fim, traz o princípio da proporcionalidade, ou razoabilidade, este de índole axiológica, e que opera como critério de controle de restrições, exigindo a observância dos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (Lenza, 2022).

Nesse mesmo sentido, para atuarem em conjunto com os supracitados princípios, diversos métodos interpretativos também foram desenvolvidos para lidar com as especificidades da norma constitucional. O método jurídico-clássico, embora útil, mostra-se limitado por não considerar suficientemente a natureza peculiar da Constituição. Desenvolvido por Savigny, considera a Constituição como uma lei, aplicando-se os mesmos critérios de interpretação das normas infraconstitucionais. Conforme destaca Lenza, esse método atribui grande importância ao texto da norma (Lenza, 2022), embora seja criticado por não considerar as especificidades da Constituição.

Em contraste, o método tópico-problemático parte da análise de casos concretos para identificar soluções adequadas, valorizando o debate racional e a argumentação jurídica. Segundo Pedro Lenza, trata-se de um método que atribui à interpretação um caráter prático na

busca da solução dos problemas concretizados, reconhecendo a Constituição como um sistema aberto de regras e princípios (Lenza, 2022).

Já o método hermenêutico-concretizador, na esteira de Hesse (*apud* Madeira e Andrade, 2024), propõe uma relação dialética entre texto e intérprete, superando a tradicional dicotomia sujeito-objeto. Nele, o intérprete parte de suas pré-compreensões e realiza um movimento de “ida e volta” entre a norma e a realidade, até alcançar sua compreensão. Pedro Lenza denomina esse processo de “círculo hermenêutico”, isto é, “o movimento de ir e vir do subjetivo para o objetivo” (Lenza, 2022).

O método científico-espiritual vê a Constituição como resultado da cultura, cujo sentido se transforma e se renova conforme progridem os valores sociais, e então é uma interpretação flexível. Por sua vez, o método normativo-estruturante, de Müller, distingue o texto normativo da norma jurídica, segundo o qual o verdadeiro sentido da norma depende de componentes externos, como a realidade social. Lenza destaca, por meio de Coelho, que, “no dizer do próprio Müller, o teor literal de qualquer prescrição de direito positivo é apenas a ‘ponta do iceberg’; todo o resto [...] é constituído pela situação normada” (Lenza, 2022). Interpretar, portanto, significa articular o sentido literal do texto e o contexto no qual o mesmo se encontra.

Por último, Lenza (2022) destaca o método da comparação constitucional que se propõe a comparar constituições de outros países, permitindo analisar institutos jurídicos em diferentes ordenamentos.

No âmbito específico da competência tributária, a hermenêutica constitucional revela sua importância prática. Como demonstram decisões do STF em casos como a ADI 5.941/DF, a interpretação das normas de repartição de competências exige cuidadoso equilíbrio entre os entes federativos, sob pena de comprometer a própria estrutura federativa.

A hermenêutica constitucional representa, portanto, atividade complexa que demanda do intérprete não apenas domínio técnico, mas também compreensão profunda dos valores e finalidades constitucionais. Como observa Streck (2022), interpretar a Constituição implica assumir responsabilidade política e social, mediando entre a tradição jurídica e as demandas contemporâneas. Nesse sentido, a hermenêutica constitucional ultrapassa a dimensão meramente técnica para se afirmar como elemento essencial à realização do projeto constitucional democrático. Os supracitados meios referem-se, portanto, a métodos gerais de interpretação constitucional os quais, em conjugação com as teorias e princípios discutidos no presente trabalho, compõem uma estrutura básica para a correta aplicação do texto constitucional, especialmente no que se refere à competência tributária.

Além dos métodos até agora expostos, é fundamental considerar limites impostos pela Constituição na interpretação das normas tributárias. Um dos dispositivos que desempenha papel essencial nesse contexto é o artigo 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece restrições ao legislador infraconstitucional na definição de conceitos de direito privado aplicados ao direito tributário.

O supracitado artigo tipifica que lei tributária não pode alterar a definição de institutos de direito privado adotados pela constituição para fins de competência tributária. O que impede, por exemplo, a distorção de definições como “mercadoria”, “faturamento” e “serviço” é o fato de que a legislação infraconstitucional não pode alterar a competência tributária. Ou seja, isso comporta que Estados e Municípios não podem “estender” as suas bases tributárias. Nesse sentido, dispõe o artigo 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (Brasil, 1966).

Entretanto, Raquel Machado destaca que o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) não determina que os conceitos utilizados pela Constituição, quando possuírem correspondência no Direito Privado, devam ser automaticamente interpretados sob essa ótica. Pelo contrário, a norma apenas impede que o legislador infraconstitucional modifique conceitos próprios do direito privado e redefina os termos empregados nas regras de competência tributária. Portanto, o referido artigo destina-se a impedir que a legislação tributária altere um conceito de Direito Privado já incorporado pela Constituição, conferindo-lhe um sentido diferente no âmbito tributário (Machado, 2014). Nas palavras da autora:

Importa observar que o art. 110 do CTN não afirma que as palavras usadas pela Constituição, sempre que tiverem correspondente no Direito Privado, devem ser entendidas à luz do Direito Privado. De rigor, apenas afirma que, quando a Constituição utilizar conceito próprio do Direito Privado, este não poderá ser pelo legislador modificado, como, de resto, nenhuma norma constitucional pode ser modificada pelo legislador infraconstitucional, tenha ela a significação que lhe dá o Direito Privado ou não (Machado, 2014, p.150-151).

Sobre o supracitado artigo, faz-se importante destacar um comentário feito por Leonardo Nuñez Campos. Isso porque, o referido autor afirma que a Constituição já define os elementos estruturais dos tributos e que a estrutura deve ser respeitada e não alterada pelas leis infraconstitucionais (Campos, 2019). O art. 110 do CTN, ao proibir que a lei tributária altere conceitos de direito privado usados na Constituição de qualquer forma, apenas reitera um

princípio já vigente e suficiente: o legislador complementar pode esclarecer os conceitos pertinentes ao direito privado, mas não pode mudar os conceitos de direito privado da Constituição. Isso garante que a tributação permaneça nos limites da Constituição e que não sejam feitas interpretações tendentes a ampliar indevidamente o poder de tributar.

Há casos em que pode-se alargar o conceito constitucional, no entanto, no campo tributário, tal flexibilização somente é legítima se operar em benefício do contribuinte, assegurando a observância dos direitos fundamentais. A interpretação literal é obrigatória em casos como exclusão de crédito tributário e concessão de isenções, conforme o artigo 111 do CTN. Já o artigo 112 do CTN estabelece que, em matéria de infrações, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida.

Nos casos de lacunas na legislação tributária, a solução segue a ordem prevista no artigo 108 do CTN: analogia, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais do direito público e equidade. No entanto, há limites, pois o artigo 108, §1º, veda a criação de tributo por analogia, e o §2º proíbe a dispensa de tributo por equidade. Nesse contexto, dispõe o artigo 108 do Código Tributário Nacional:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (Brasil,1966).

Ainda sobre os limites para tributar, Renato Lopes Becho destaca que a Constituição de 1988 estabeleceu restrições claras à atuação dos entes federativos na criação de tributos. Esses limites são determinados pelos princípios constitucionais, pelas imunidades tributárias e pela classificação dos tributos prevista na própria Carta Magna (Becho, 2015). A esse respeito, afirma o autor:

A Assembleia Nacional Constituinte, que funcionou entre 1986 e 1988 e que promulgou a Carta de 1988, usou de forma ampla o seu poder tributário e entregou a competência tributária para os legisladores em termos muito limitados. Os principais limites às competências tributárias são os princípios constitucionais, as imunidades e os tipos de tributos (Becho, 2015, p.239)

Desse modo, a Constituição de 1988 não somente repartiu competências, mas impôs também limites severos à sua modulação, visando evitar abusos dos entes federativos. Por isso,

qualquer flexibilização dessas fronteiras, mesmo em função de necessidades arrecadatórias, necessita um controle rígido.

3. APLICAÇÃO E DESAFIOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO JURISPRUDENCIAL E REFORMISTA

Tendo em vista a construção teórica realizada até aqui, torna-se oportuno avançar para uma análise de sua aplicação prática. Nesse sentido, a interpretação das normas tributárias pelo Supremo Tribunal Federal (STF) constitui um eixo fundamental para a concretização dos princípios constitucionais da justiça fiscal e da capacidade contributiva. Assim, passemos à análise crítica de como as decisões judiciais têm moldado o exercício da competência tributária no Brasil, considerando, de forma articulada, quatro dimensões centrais abordadas neste capítulo: (1) os limites e impactos da atuação do STF na definição da competência tributária, inclusive quanto à criação jurisprudencial de obrigações e à redefinição de conceitos constitucionais; (2) a omissão legislativa em relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e seus reflexos na justiça fiscal; (3) os conflitos interpretativos em torno dos conceitos de “receita bruta” e “faturamento”, com implicações relevantes sobre a arrecadação e o planejamento tributário; e (4) os desafios hermenêuticos impostos pela Reforma Tributária, em especial quanto à criação do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo.

Partindo da premissa de que a hermenêutica constitucional não pode dissociar-se dos valores de justiça e equidade, esta análise demonstra como a interpretação judicial pode tanto corrigir distorções do sistema tributário quanto perpetuá-las, a depender do rigor na aplicação dos princípios constitucionais. A seguir, examinam-se esses temas em profundidade, confrontando argumentos doutrinários, jurisprudenciais e os novos paradigmas introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

3.1. O STF E A INTERPRETAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS: LIMITES E IMPACTOS

Diversos casos demonstram como a interpretação das normas tributárias pode ser utilizada para ampliar a arrecadação estatal. O princípio *in dubio pro fisco*, embora não expresso na legislação, tem sido frequentemente aplicado pelos tribunais para favorecer a Fazenda Pública em situações de dúvida interpretativa.

Ademais, é sabido que o nosso país é repleto de desigualdade social seja por suas heranças coloniais, seja pela forma de governo. Entretanto, o que não se fala muito, é a questão da interpretação da competência tributária realizada de forma errada acentua tal disparidade. Isso porque, como dito por Rodolfo Felix Almeida, no Brasil, as interpretações correm no sentido de tributar mais o consumo ao invés de tributar a renda, fomentando ainda mais a desigualdade, visto que, algumas tributações que hoje ainda existem sobre alguns consumos elevam o Brasil ao pódio do país com a maior quantidade de taxas e impostos diferentes do mundo. Sabe-se, também, que a tributação é uma das formas de equilibrar a desigualdade, e, para isso, deve ser corretamente interpretada (Almeida, 2023).

Essa perspectiva evidencia que a competência tributária, sendo expressão da soberania popular e um instrumento essencial de justiça fiscal, não pode ser exercida ou interpretada em desfavor do próprio povo que a conferiu aos entes estatais. Como bem afirma Roque Antônio Carrazza:

[...] se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do poder público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contrassenso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo [...] (Carrazza, 2017, p. 99-101).

No Brasil, infelizmente, tem-se diversas interpretações que vão em mão contrária à função social das normas tributárias. O IGF, que será estudado em um tópico isolado no presente trabalho, como exemplo, até hoje não fora criado. Ademais, tem-se que, até recentemente, era sedimentado nos tribunais o entendimento de que o IPVA não deveria incidir sobre helicópteros e iates, apesar de ser um “Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor”, sendo aplicado exclusivamente a veículos terrestres. O autor Rodolfo Felix Almeida supracitado levanta o questionamento de que, considerando que esse imposto tem como finalidade arrecadar recursos para o Estado, não parece lógico onerar um cidadão que utiliza uma motocicleta como instrumento de trabalho e, ao mesmo tempo, isentar proprietários de bens de luxo. Tal interpretação, ao invés de mitigar, acaba reforçando o abismo da desigualdade social (Almeida, 2023).

O autor Waldir Luiz Raga, por sua vez, elenca situações que confirmam o cenário em que se busca a prevalência dos interesses estatais. Como exemplo, cita um caso em que uma empresa foi taxada com Imposto de Renda ao realizar a remessa de valores ao exterior a título de retorno de capital, sob o argumento de que estaria cometendo uma operação simulada,

formalmente legal, mas que, na verdade, visava afastar uma tributação mais onerosa ao contribuinte. Acontece que, como dito pelo autor, à luz do princípio da tipicidade da tributação, a Coordenação do Sistema de Tributação não deve penalizar o contribuinte por buscar um meio legal menos oneroso (Raga, 1988). A esse respeito, pontua Raga:

Desde que a fórmula escolhida pelo contribuinte encontre respaldo na lei, os efeitos tributários serão os próprios dessa fórmula, independentemente de esses mesmos efeitos revelarem-se favoráveis ou desfavoráveis ao Fisco. Se a fórmula utilizada pelo contribuinte revelar-se desfavorável ao Fisco, poderá ele sugerir ao Presidente da República (no âmbito federal) que encaminhe à apreciação do Congresso Nacional projeto de lei inserindo a aludida fórmula dentre as alcançadas pelo imposto de renda. Nada mais pode fazer, pois, se o fizer, incorrerá em inafastável ilegalidade (Raga, 1988).

O Supremo Tribunal Federal vem combinando diferentes formas de interpretação. Os conceitos constitucionais tributários acabam sendo analisados à luz de outras ciências, como Economia e Contabilidade, o que se verificou na decisão sobre a cobrança de ISS na locação de bens móveis, na qual o STF afastou sua incidência por não se tratar de obrigação de fazer (Brasil, STF, Súmula vinculante 31).

Além dos casos específicos de interpretações que ampliam a arrecadação estatal, também se observa um movimento mais amplo do Supremo Tribunal Federal no sentido de expandir sua atuação na definição de competências tributárias. O STF, ao interpretar a Constituição, muitas vezes redefine o alcance das normas, o que gera impactos significativos sobre os contribuintes e a arrecadação pública.

Nesse contexto, convém destacar casos em que a Suprema Corte, ao interpretar a Constituição, acabou por expandir os limites do conceito de competência tributária originalmente delimitado pelo constituinte. Tal como demonstra Raquel Machado (2014), o Supremo Tribunal Federal tem, em algumas oportunidades, adotado entendimentos que extrapolam os limites constitucionais da competência tributária. Um exemplo emblemático foi o julgamento da ADI-MC 1.945, no qual o STF decidiu pela possibilidade de incidência de ICMS sobre o download de softwares. Nessa hipótese, o Tribunal entendeu que o simples acesso digital configuraria circulação de mercadoria, ampliando o conceito originalmente previsto na Constituição, que pressupõe materialidade física para a incidência do referido imposto.

Outro caso citado pela autora diz respeito à distinção, então feita pela jurisprudência, entre livros físicos e livros eletrônicos no tocante à imunidade tributária. Por muitos anos, a Corte reconheceu a imunidade apenas aos livros impressos, negando sua aplicação automática aos arquivos digitais. Raquel Machado (2014) critica essa diferenciação, argumentando que, se

o STF admite a incidência de ICMS sobre arquivos digitais de músicas ou softwares por equiparação a seus suportes físicos (como CDs ou LPs), não haveria fundamento lógico para excluir os livros digitais da regra imunizante prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal. A superação dessa interpretação ocorreu apenas com a Súmula Vinculante nº 57 do STF, publicada em 24 de abril de 2020, a qual fixou que a imunidade tributária se aplica também a livros digitais e seus componentes importados.

Além desses exemplos, também serão debatidos ao longo do capítulo outros casos emblemáticos, com destaque para tópicos específicos como os conflitos envolvendo os conceitos de “receita bruta” e “faturamento”, que evidenciam os efeitos práticos das interpretações adotadas pelo STF e seus reflexos na repartição de competências e na arrecadação tributária.

Através do poder constituinte difuso, a Corte pode reinterpretar normas constitucionais sem que haja uma alteração formal do texto. Casos emblemáticos, como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (RE 574.706) citada no subtópico 2.4, demonstram como a jurisprudência pode impactar significativamente a arrecadação estatal e o planejamento tributário das empresas haja vista que o Supremo Tribunal Federal alterou a interpretação material (BRASIL, STF, 2021).

Acontece que, em alguns casos, o STF vem extrapolando sua função interpretativa e assume um papel que deveria ser exclusivo do legislador, comprometendo a segurança jurídica e a separação de poderes. Destaca-se trecho da obra de Stefan Johnson que endossa tal entendimento:

Ultimamente, é perceptível que o STF se ressentido quando surge alguma manifestação que, por não estar prevista na CF, não é tributada e, nesse caso, costuma atuar como preenchedor de lacunas. Contudo, essa não é a tarefa do guardião da Constituição, posto que agindo de tal forma acaba por legislar, ou pior, cria novo tributo, nova base tributável, ignorando que tal atribuição compete ao poder legislativo, o qual, por meio de lei complementar, deve editar as regras que permitirão à união o exercício da competência residual (Johnson, 2022).

A maneira como o Supremo Tribunal Federal (STF) interpreta as normas tributárias tem sido crucial para moldar as fronteiras da tributação no Brasil. Em inúmeros julgados, o STF atua como um intermediário entre os imperativos arrecadatórios do Estado e os direitos fundamentais dos contribuintes, ora colocando limites, ora estendendo o alcance da tributação, sob a alegação de justificativas das mais variadas espécies. Entretanto, tal atuação interpretativa suscita os ímpares questionamentos sobre sua coerência e previsibilidade, visto que oscila entre

decisões mais restritivas e interpretações mais expansivas, conforme o ambiente econômico e político em que se encontram.

Essa imprevisibilidade se reflete diretamente no planejamento tributário, legítima medida adotada pelos contribuintes para organizar suas obrigações fiscais de maneira eficiente e reduzir a carga tributária nos limites da lei. Para introduzir tal assunto, deve-se atentar ao princípio da legalidade tributária e seus subprincípios. Isso porque, a obrigação nasce com a subsunção do fato gerador ora praticado pelo contribuinte à hipótese prevista em lei. Acontece que, em um terreno *in dubio pro fisco*, o contribuinte pode buscar meios menos onerosos para suas atividades por meio de um planejamento tributário.

Trata-se de um conjunto de estratégias implementadas pelas empresas, visando o arranjo das suas obrigações fiscais de forma eficiente, para a redução da carga tributária, de forma lícita e conforme a legislação vigente. É uma prática que busca a melhor estrutura tributária a ser aplicada ao negócio, possibilitando a escolha de alternativas menos onerosas, dentro das opções legais.

Esta prática baseia-se no princípio da elisão fiscal, que se distingue da evasão fiscal pelo fato de operar dentro dos limites legais estabelecidos pelo ordenamento jurídico. A evasão caracteriza-se pela sonegação, pelo descumprimento da lei, enquanto o planejamento tributário busca as formas legalmente autorizadas de minimização da carga tributária, seja por intermédio da escolha do regime de tributação mais benéfico, da reorganização societária ou pela utilização de incentivos fiscais legalmente instituídos.

Nos casos que serão apresentados a seguir, tem-se exemplos de planejamento tributário que mostram que a mudança estratégica na maneira de comercializar e na denominação dos produtos pode resultar em expressiva diminuição do peso tributário legalmente.

No primeiro caso, o McDonald's, ao trocar a palavra "sorvete" por "sobremesa gelada", conseguiu zerar o valor de PIS e COFINS, que passaram de 9,25% para 0% (Martins, 2023). Isso ocorreu porque o termo "sorvete", na classificação tributária, estava associado a uma taxa específica, e a nova expressão fez com que o produto se enquadrasse em um tipo de produto isento do aludido imposto.

Outro exemplo de planejamento tributário estratégico ocorreu com a empresa Lacta. Ao alterar a embalagem do Sonho de Valsa, a marca deixou de classificá-lo como bombom e passou a considerá-lo wafer, uma combinação de recheio cremoso de amendoim e castanha de caju. Isso porque, no Brasil, bombons são tributados com 5% de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), enquanto wafers são isentos dessa cobrança (Cassiano, 2022).

Esses exemplos comprovam que o planejamento tributário, se adequadamente praticado, pode proporcionar uma considerável economia tributária sem que se verifique a prática de evasão ou de sonegação, mas sim uma interpretação efetiva das normas tributárias em prol da eficiência empresarial.

Observa-se que, com interpretações por parte dos tribunais cada vez mais restritivas, em alguns casos até mesmo requalificando estratégias empresariais adotadas como abusivas ou fraudulentas, embora calcadas na legislação vigente, as pequenas mudanças interpretativas podem influenciar consideravelmente na carga tributária que incide em certas operações.

Outrossim, a posição do STF na interpretação das competências tributárias reflete-se na equidade do sistema tributário. O princípio *in dubio pro fisco* vem sendo aplicado pelos tribunais em benefício da Fazenda Pública nos casos de dúvida interpretativa, gerando um viés arrecadatário que incide diretamente na relação entre Fisco e contribuintes. Essa prática demonstra a ausência de princípios objetivos na delimitação dos limites da tributação, fortificando desigualdades estruturais do sistema tributário.

O centro da discussão é a questão da justiça fiscal, que vai além da simples arrecadação e envolve a distribuição justa da carga tributária entre os contribuintes. A interpretação das normas pode ser uma ferramenta que cria desigualdade entre os contribuintes ou uma ferramenta que favorece um sistema tributário justo. É necessário, portanto, refletir criticamente sobre em que medida a interpretação tributária tem sido um instrumento para assegurar justiça fiscal ou, de um lado, para garantir que os vícios estruturais do sistema tributário permaneçam.

Esta ponderação se torna ainda mais oportuna quando se observam os casos emblemáticos em que a interpretação da competência tributária determina a justiça da tributação, como a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e a controvérsia acerca da inclusão de gorjetas na base de cálculo dos tributos federais. Ambos os casos demonstram o quanto a interpretação dos conceitos tributários pode impactar a carga tributária e seus efeitos na economia. A análise que se segue examina esses pontos críticos, evidenciando as consequências das decisões interpretativas no sistema tributário brasileiro.

3.2. A TRIBUTAÇÃO DA RIQUEZA E O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

O IGF, previsto no artigo 153, VII, da Constituição, nunca foi instituído e regulamentado, evidenciando a falta de interesse político na tributação da riqueza no Brasil. A ausência desse tributo reforça a desigualdade fiscal, já que o país prioriza tributos sobre consumo e renda, afetando principalmente as classes menos favorecidas.

O referido imposto é uma prova clara de que a falta de regulamentação gera um vácuo de competência tributária, ainda que previsto expressamente na Constituição. No art. 153, VII, há previsão de instituição do mesmo pela União, por meio de lei complementar, mas a morosidade legislativa na sua regulamentação impede a sua concretização. Esse vácuo não apenas compromete a eficácia da norma constitucional, mas também implica ao Judiciário um papel, aquém do que lhe é demasiadamente atribuído, em decorrência da omissão do Legislativo, especialmente nas ações que suscitam o princípio da justiça fiscal.

O caso do IGF, portanto, demonstra a distinção entre a norma de competência e sua concretização normativa. O constituinte originário delimitou a quem cabe a instituição do imposto e sob quais condições – no caso, à União e por meio de lei complementar. No entanto, ao longo de décadas, essa previsão constitucional permaneceu ineficaz. Tal circunstância revela que a competência tributária, embora outorgada, encontra limites além dos interpretativos, uma vez que depende da vontade política e da observância do processo legislativo adequado. Isso reforça o papel da interpretação constitucional no exame das fronteiras entre norma, vontade e efetividade.

A análise do IGF ilustra, de forma concreta, a diferença entre competência formal e exercício efetivo dessa competência. A União tem a titularidade, mas a sua inércia demonstra que a competência, sozinha, não garante a instituição do tributo. Isso demonstra a importância do processo legislativo para a concretização da competência, o que reforça a necessidade de se observar os limites e requisitos para o seu exercício. O STF foi provocado a se manifestar sobre esta omissão, o que comprova a importância jurídica e política do tema.

Durante a tramitação da recentíssima reforma tributária, foi proposta a Emenda nº 8 ao Projeto de Lei Complementar 108/2024, apresentada em 13 de agosto de 2024 e liderada pela deputada Erika Hilton, do PSOL, que buscava finalmente criar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). A proposta previa a tributação de patrimônios acima de R\$ 10 milhões, com alíquotas progressivas de 1% a 3% nos primeiros cinco anos e de 0,5% a 1,5% posteriormente, incidindo sobre a propriedade, posse ou domínio útil de bens e direitos. Baseada na campanha "Tributar os SuperRicos" e no PLP 130/2021, a medida visava equilibrar a carga tributária e promover justiça fiscal. No entanto, a emenda foi rejeitada pelos deputados, assim como várias outras tentativas anteriores de instituir esse tributo (Brasil, 2024). Mas por quê?

Durante o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 55, em 2019 (Brasil, STF, ADO 55), o ministro Marco Aurélio Mello já havia afirmado que o IGF é “tributo potencialmente não regressivo, capaz de promover a justiça social e moralização das fortunas, amenizando os efeitos nefastos na população mais pobre, além de observar os

princípios informadores do sistema tributário nacional, em especial o da capacidade contributiva” (Yano, 2021). Entretanto, mais uma vez, tal tributação não aconteceu.

É sabido que tal tributação ainda não fora realizada, mesmo com as inúmeras tentativas existentes, por medo de que os “super ricos” retirem seus patrimônios do Brasil por alta taxa de tributação (Romano, 2024). Acontece que, países como França, Suíça, Espanha e Noruega já adotam tributações semelhantes sem enfrentar um êxodo massivo de fortunas, demonstrando que, com alíquotas razoáveis e regras bem definidas, esse imposto pode ser implementado sem prejuízos significativos (Vilela, 2020). Além disso, grande parte da riqueza desses possíveis contribuintes está imobilizada em bens imóveis e participações societárias, dificultando sua transferência para o exterior (Branco, 2020).

Um exemplo que desmente o medo de fuga de capitais é a recente inclusão de aviões e iates na cobrança do IPVA, citada no início do presente trabalho. Se os mais ricos realmente se desfizessem de seus bens para evitar impostos, essa medida não teria avançado. Da mesma forma, o IGF não deve ser descartado por receios infundados, pois representa um passo importante para a justiça fiscal e o financiamento de políticas públicas essenciais.

Adentrando na questão da interpretação e da competência no presente debate, deve-se portanto, buscar compreender o objetivo inicial do constituinte quanto a este ponto, bem como priorizar a função social e os direitos constitucionais em detrimento de uma rígida formalidade. O constituinte, ao redigir sobre tal tributo, assegurou que compete à União instituir impostos sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

A Advocacia-Geral da União (AGU) e a Procuradoria-Geral da República (PGR), em ações sobre o IGF, manifestam-se contrárias à obrigatoriedade de criação do imposto, defendendo que a competência tributária dos entes políticos é uma faculdade e não um dever (Yano, 2021).

Ademais, em decisão de 2018, o STF extinguiu uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO 31) sobre o IGF antes da análise do mérito. O ministro Alexandre de Moraes fundamentou sua decisão na falta de legitimidade do autor da ação, o governador do Maranhão à época, Flávio Dino, argumentando que não foi demonstrado um vínculo suficiente entre o estado e a instituição de um tributo federal (Conjur, 2018). Essa postura do STF demonstra que, apesar do reconhecimento da importância do IGF, a sua regulamentação ainda esbarra em questões de competência e na resistência política para sua efetiva implantação.

É sabido que é corrente majoritária a ideia de facultatividade da competência tributária. No entanto, defende-se no presente trabalho que essa liberdade não pode ser absoluta no que

tange ao IGF, por exemplo. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) deixa claro em seu artigo 11 que a previsão e a efetiva arrecadação dos tributos são exigências para a gestão fiscal (Brasil, 2000). Isso significa que a decisão de instituir ou não um tributo não deve depender exclusivamente da vontade política, mas sim de fatores concretos, como viabilidade econômica, capacidade de fiscalização e alinhamento com os objetivos constitucionais do sistema tributário, especialmente os artigos 3º e 5º da Constituição Federal.

Como dito por Waldir Luiz Raga, em virtude da estrita legalidade, não deve existir a possibilidade de a autoridade ficar aquém da lei (Raga, 1988). Conforme destaca o autor:

Efetivamente, descrição genérica, abrangente, implicaria irremediável afronta ao princípio da estrita legalidade, pois conferiria à autoridade administrativa o poder de dizer quando o tributo seria ou não seria devido. Recorde-se, por importante, que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e não em virtude da vontade da autoridade administrativa. Recorde-se, ainda, que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º do CTN), plenamente vinculada à lei, excluída toda e qualquer possibilidade de a autoridade ir além ou ficar aquém da lei (Raga, 1988).

O Supremo Tribunal Federal (STF), em casos como a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.238, já sinalizou que, apesar da autonomia dos entes federativos, uma vez criado um tributo, sua arrecadação deve ser feita de forma eficiente (Brasil, 2000). Isso reforça que a competência tributária não pode ser tratada de maneira arbitrária. Dessa forma, já existindo diversas tentativas de instituir o IGF, propõe-se aqui a ideia de uma "facultatividade condicionada", ou seja, a decisão de instituir um tributo deve considerar critérios objetivos, como a capacidade de fiscalização do ente, a viabilidade econômica, a função social do tributo e a necessidade de garantir uma tributação justa e equilibrada. Isso porque, como exposto, a simples escolha de não criar um tributo sem uma justificativa plausível compromete a responsabilidade fiscal e os princípios de equidade previstos na Constituição.

A não regulamentação do IGF, sem uma justificativa sólida, não se sustenta do ponto de vista constitucional. O tributo foi inserido na Constituição justamente para reduzir desigualdades. Assim, a questão central não deve ser apenas a faculdade de o ente criar ou não o tributo, mas sim sua responsabilidade constitucional de garantir que a tributação atenda aos princípios de equidade e justiça social. Se a competência tributária for tratada apenas como uma opção política, sem critérios objetivos, corre-se o risco de comprometer não apenas a arrecadação, mas também os direitos fundamentais dos cidadãos.

A resistência à implementação deste imposto reflete uma questão estrutural do sistema tributário brasileiro, que, historicamente, aumenta a tributação sobre o consumo, em detrimento da tributação da renda e do patrimônio. Essa distorção acentua as desigualdades sociais, pois

os tributos sobre o consumo afetam proporcionalmente mais as camadas de menor renda. Desse modo, a regulação do IGF não deve ser analisada apenas sob a perspectiva da arrecadação, mas como um fator de justiça fiscal.

Diante disso, a competência tributária deve ser exercida de forma condicionada a fatores objetivos, evitando que tributos essenciais deixem de ser implementados por razões meramente políticas. O IGF é um exemplo claro de um imposto que precisa ser regulamentado para corrigir distorções no sistema tributário brasileiro. O foco do debate deve estar na responsabilidade do Estado em promover justiça fiscal e garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira equitativa, cumprindo, assim, os princípios estabelecidos pela Constituição.

A ausência de um regulamento para o IGF também afeta diretamente a justiça fiscal, por não permitir a implementação de um tributo com considerável potencial redistributivo. A competência conferida à União, a respeito, não seria um mero poder técnico, mas a realização de um dever de constituição com seu caráter transformador. O não exercício dessa competência atenta contra o ideal de progressividade do sistema tributário e fortalece um sistema fiscal concentrador, que aumenta as desigualdades e frustra a lógica redistributiva do sistema constitucional.

Portanto, o IGF, mesmo não tendo sido instituído, é um exemplo da importância da interpretação constitucional da competência tributária. Ele demonstra como uma previsão expressa pode ser neutralizada pela omissão legislativa e como o Judiciário pode atuar como mediador entre a norma constitucional e sua efetividade.

3.3 RECEITA BRUTA E FATURAMENTO: DEFINIÇÕES E IMPLICAÇÕES FISCAIS

O Supremo Tribunal Federal tem atuado de forma decisiva na definição de “receita bruta” e “faturamento”, ao interpretar os limites constitucionais da competência da União. Quando o legislador ordinário, em meio à controvérsia sobre determinado conceito, amplia os elementos da regra matriz de incidência com finalidade arrecadatória, pode extrapolar os limites constitucionais, violando a repartição de competências e os princípios da legalidade e da tipicidade tributária. Como resultado, os julgados que delimitam esses conceitos se prestam a servir como um freio necessário contra o mau uso do poder de tributar, evidenciando que o intérprete da norma deve respeitar os limites hermenêuticos fixados pela Constituição.

Neste tópico, será debatida uma problemática envolvendo a necessidade da exclusão das gorjetas dos empregados dos estabelecimentos, recolhidos regularmente na forma do Simples Nacional, das bases de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, em razão de sua

inconstitucionalidade e ilegalidade, notadamente porque o valor das gorjetas não configura faturamento nem receita. Ressalte-se que tal fundamentação pode ser utilizada em eventual tese jurídica.

A controvérsia sobre a inclusão das gorjetas na base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, especialmente no regime do Simples Nacional, ultrapassa o debate técnico-contábil e adquire contornos constitucionais relevantes. A adequada compreensão desse tema exige atenção à estrutura da regra matriz de incidência tributária, composta pelos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, sendo o critério material aquele que descreve o fato gerador e exige, nos tributos em questão, a existência de uma efetiva manifestação de riqueza por parte do contribuinte, como receita própria ou acréscimo patrimonial. No entanto, as gorjetas, ainda que intermediadas pelo estabelecimento, são destinadas aos empregados e não integram o patrimônio da empresa, configurando mera intermediação. Sua inclusão como base de cálculo configura distorção do critério material, uma vez que amplia indevidamente a base econômica legítima e extrapola os limites constitucionais da competência tributária da União.

Embora a jurisprudência já tenha afastado essa tributação em outros regimes comuns, sua manutenção no Simples Nacional revela afronta aos princípios da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva. Assim, qualquer tentativa de ampliar os conceitos de “receita bruta” e “faturamento” por via infraconstitucional ou por interpretação fiscal extensiva viola a própria estrutura da regra matriz de incidência e pode resultar em exigências fiscais inconstitucionais.

É válido destacar que divergências sobre o entendimento do que seria faturamento e receita, por óbvio, estão sempre ocorrendo. Isso porque, em âmbito infraconstitucional, tentam, muitas vezes, alterar o conceito dessas palavras para que, entrando no limite de suas competências, os entes possam alargar a margem para tributação.

De início, cita-se, o que já dito por Leonardo Nuñez Campos:

Sobre a técnica, as definições podem ser realizadas de forma denotativa, conotativa ou sinonímica, sendo que em todos os casos, especialmente neste último, deve-se evitar a modificação do sentido do termo, como aconteceu no caso do §1º do Art. 3º da Lei 9.718, quando tentou-se equiparar “faturamento” a “receita bruta”, como se sinônimos fossem (Campos, 2019, p.115).

No Simples Nacional, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS têm como base de cálculo a receita bruta da empresa, conforme dispõe o § 3º do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006. Contudo, mesmo não integrando o patrimônio do contribuinte, as gorjetas seguem sendo incluídas nessa base, em razão da sistemática unificada que aplica alíquotas sobre o faturamento

total, sem distinguir valores meramente repassados aos empregados. Tal prática amplia indevidamente o conceito de receita e afronta o art. 195, I, “b”, da Constituição, ao tributar quantias alheias à capacidade contributiva da empresa.

Nos termos da Lei nº 13.419/2017, que alterou o art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), considera-se gorjeta “não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também o valor cobrado pela empresa, como serviço ou adicional, a qualquer título, e destinado à distribuição aos empregados” (§ 3º). O § 4º do mesmo dispositivo estabelece que “a gorjeta mencionada no § 3º não constitui receita própria dos empregadores, destina-se aos trabalhadores e será distribuída segundo critérios de custeio e de rateio definidos em convenção ou acordo coletivo de trabalho” (BRASIL, 2017).

Tal previsão apenas formaliza juridicamente uma realidade econômica consolidada: a gorjeta pertence aos empregados, cabendo ao estabelecimento apenas o repasse desses valores. Trata-se de uma remuneração de iniciativa voluntária do consumidor, cuja responsabilidade financeira recai exclusivamente sobre ele, e que, quando transita pela conta da empresa, tem como único destino os trabalhadores. Por essa razão, tais valores não representam acréscimo patrimonial nem integram o faturamento do contribuinte, sendo indevida sua inclusão na base de cálculo dos tributos que incidem sobre a receita e o faturamento.

Ressalta-se que, embora ainda minoritárias, decisões favoráveis aos optantes pelo Simples Nacional vêm sendo proferidas no âmbito judicial, a partir da atuação de empresários que, ao levarem sua insatisfação ao Judiciário, têm obtido o reconhecimento da não incidência tributária sobre as gorjetas. Nesse sentido, destaca-se o julgamento do AgInt no AREsp 2.223.882/SC, em que o Superior Tribunal de Justiça afirmou que as gorjetas possuem nítida natureza jurídica de verba salarial, nos exatos termos do art. 457 da CLT, e não podem ser incluídas na base de cálculo dos tributos federais, mesmo quando recolhidos no regime do Simples Nacional. A Corte ressaltou que tais valores, ainda que pagos de forma voluntária ou compulsória, não ingressam no patrimônio do contribuinte, pois devem ser repassados aos empregados, razão pela qual é indevida sua tributação por PIS, COFINS, IRPJ e CSLL (BRASIL, STJ, 2023).

Stefan Johnson assinala que a Constituição de 1988 fez uso do sistema jurídico anterior, apropriando-se de conceitos que já estavam consolidados, seja mantendo o seu significado originário ou redefinindo-o (Johnson, 2022). Receita e faturamento eram, por exemplo, conceitos normativamente definidos previamente à promulgação da Constituição, esta última sendo as quantias obtidas nas vendas de mercadorias e na prestação de serviços, conforme o Decreto-Lei nº 2.397/1987. E foi por conta disso que os referidos conceitos tiveram que ser

alterados por meio da Emenda Constitucional nº 20/1998, de modo a aumentar a incidência das contribuições sociais, previstas no artigo 195 da Constituição Federal.

Como trazido pela autora Raquel Machado, o termo faturamento já foi discutido, por exemplo, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, em 2005. A autora também destaca que a ampliação da interpretação do termo "faturamento" pode gerar conflitos de competência entre os entes tributantes, como no caso da incidência da COFINS sobre receitas da venda de bens imóveis antes da Emenda Constitucional nº 20/1998 e da Lei nº 9.718/98 (Machado, 2014).

Ademais, a luta entre União, Estados e Municípios por tributos leva, com frequência, à busca pelo aumento das bases de incidência, com a concomitante insegurança jurídica para os contribuintes. Raquel Machado aponta que:

Isso deve ser lembrado, na interpretação das regras de competência, porque, se todo titular de poder tende a abusar dele, e se as competências são limites jurídicos ao poder, pré-existente, de cobrar tributos, será natural a tendência dos entes tributantes de extrapolarem os limites por elas representados (Machado, 2014, p.28).

Destaca-se que o presente trabalho segue na corrente do pensamento do autor Ivan Ozai que critica a utilização exclusiva de conceitos e a análise isoladamente de cada termo que compõem a sigla dos impostos como o ICMS, ISS (Ozai,2022). Isso porque, em muitos casos, a interpretação supracitada não busca o objetivo principal do constituinte em sua essência, limitando-se a estudar separadamente palavra por palavra na norma pretendida. Acontece que, como dito por Ivan Ozai, o legislador constituinte não se limitou a conceitos jurídicos preexistentes, mas buscou expressar objetivos políticos e econômicos que não podem ser reduzidos à definição do direito privado (Ozai,2022). A esse respeito, destaca-se o seguinte trecho da obra do autor:

Entender que o texto constitucional deve ser interpretado sempre à luz da legislação civil preexistente, como se o legislador constituinte não empregasse vocábulos não jurídicos ao desenhar competências tributárias, implica ignorar a importância da intenção do legislador constituinte (*mens legis*) (Ozai, 2022).

Cita-se o exemplo trazido pelo autor acerca da aplicação do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) para se evidenciar as distorções decorrentes da interpretação privatista do direito tributário brasileiro. Ao tempo em que a Constituição, por sua vez, atribuía aos Municípios a competência para tributar serviços de "qualquer natureza", a corrente privatista, ao interpretar em termos de direito civil o conceito de serviço, reduziu sua definição a uma obrigação de fazer, excluindo as atividades que envolvem obrigação de dar, como a locação de

bens, de modo que a locação não é tributada nem pelo ISS, por não ser considerada serviço, tornando o Brasil o único país que não realiza a referida tributação em virtude da corrente privatista, corrente esta que não cumpre com a função social do direito tributário.

Com a publicação do Parecer SEI nº 129/2024/MF, firmou-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que as gorjetas possuem natureza salarial, cabendo ao empregador apenas a função de intermediário no repasse (BRASIL, 2024). Assim, tais valores não integram o faturamento ou o lucro para fins de incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS no regime do Lucro Presumido, por não configurarem receita própria da empresa. Ainda que recebidas juntamente com outros valores, como alimentação e bebidas, as gorjetas foram excluídas da base de cálculo da receita bruta nesse regime, conforme entendimento vinculante reconhecido pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT nº 70/2024 (Brasil, 2024). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça segue na mesma direção. No julgamento do AgInt no Recurso Especial nº 1.796.890/PE, a Corte reconheceu que as gorjetas têm natureza de verba remuneratória e não podem ser consideradas receitas próprias do empregador, pois apenas transitam pela contabilidade da empresa, sendo indevida sua inclusão na base de cálculo dos tributos federais (BRASIL, STJ, 2019). Entretanto, no Simples Nacional, a cobrança desses tributos sobre as gorjetas ainda persiste, apesar da equivalência fática e jurídica entre os casos, revelando uma incoerência sistêmica na aplicação dos critérios de tributação.

Recentemente, nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 2.381.899/SC, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou o entendimento de que as gorjetas, mesmo quando cobradas compulsoriamente e lançadas na nota fiscal, não integram a receita bruta da empresa para fins de incidência dos tributos unificados pelo Simples Nacional (BRASIL, STJ, 2023). No recurso supracitado, a Fazenda Nacional tentou ainda sustentar que as hipóteses de exclusão do conceito de receita bruta prevista na Lei Complementar 123/2006 (do Simples Nacional) seria taxativa, devendo a taxa de serviço ser considerada como receita para fins tributários em virtude de não estar incluída nessa listagem (Vital, 2023).

A Corte afastou essa argumentação ao interpretar o art. 457 da CLT, concluindo que as gorjetas possuem natureza salarial, são destinadas exclusivamente aos empregados e não representam acréscimo patrimonial ao contribuinte, mas apenas trânsito contábil a ser repassado. No voto condutor, o Ministro Mauro Campbell Marques assim consignou:

“A gorjeta, compulsória ou inserida na nota de serviço, tem natureza salarial, compondo a remuneração do empregado, não constituindo renda, lucro ou receita bruta/faturamento da empresa. Logo, as gorjetas representam apenas ingresso de caixa

ou trânsito contábil a ser repassado ao empregado, não implicando incremento no patrimônio da empresa, razão pela qual deve sofrer a aplicação apenas de tributos e contribuições que incidem sobre o salário” (*BRASIL, STJ, 2023*).

Em reforço à fundamentação, o Ministro concluiu de forma expressa:

“Do mesmo modo e pelas mesmas razões, não há que se falar em inclusão das gorjetas na base de cálculo do regime fiscal denominado “Simples Nacional”, que incide sobre a receita bruta na forma do art. 18, §3º, da LC 123/2006” ministro Mauro Campbell (Brasil, STJ, 2023).

Com isso, a Segunda Turma reconheceu a ilegitimidade da cobrança de tributos como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre valores que apenas transitam pela contabilidade da empresa, reafirmando que não há repercussão fiscal quando inexistente ganho econômico por parte do contribuinte.

Diante do exposto, conclui-se que a inclusão das gorjetas na base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL configura evidente extrapolação da competência tributária da União, por violar os parâmetros constitucionais que definem os elementos essenciais dos tributos. A análise dos casos práticos, especialmente da temática da inclusão das gorjetas na base de cálculo dos tributos federais e omissão legislativa no que tange à criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, evidencia que a violação à competência tributária pode ocorrer pela ação e pela omissão. No primeiro caso, tem-se a indevida expansão do conceito de receita, em violação à materialidade constitucional dos tributos e, no segundo caso, a inércia legislativa comprometendo a efetividade de uma competência expressamente atribuída, reduzindo-a a uma expressão normativa sem conteúdo.

3.4. REFORMA TRIBUTÁRIA E NOVOS MODELOS DE COMPETÊNCIA: IBS, CBS E O IMPOSTO SELETIVO

Em razão da complexidade da interpretação da competência tributária e de seus efeitos na arrecadação e na justiça fiscal, é fundamental verificar as recentes alterações introduzidas pela Reforma Tributária. Aprovada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, essa reforma modificou substancialmente o desenho das competências tributárias entre os responsáveis tributários, introduzindo novos tributos que visam substituir aqueles incidentes sobre o consumo — o IBS e a CBS — e reorganizando a estrutura normativa e operacional da tributação no país. Tais modificações têm consequências diretas para a autonomia dos entes, para a repartição das receitas e para o equilíbrio federativo, exigindo atenção aos limites constitucionais do poder de tributar.

A CBS será fiscalizada pela União, já o IBS será de arrecadação conjunta entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa nova estrutura representará um progresso em termos de racionalização e simplificação, mas também impõe desafios à delimitação da competência tributária. Entretanto, faz-se necessário destacar que a referida competência compartilhada ocorrerá somente em relação aos novos impostos que demonstram sua necessidade expressa. Isso porque, como bem posto por Humberto Ávila, a interpretação das novas competências atribuídas pela Reforma deve observar limites constitucionais expressos e implícitos, de modo a impedir que o IBS e a CBS incidam sobre materialidades reservadas a tributos privativos de outros entes federativos, sob pena de descaracterizar a repartição federativa e converter competências privativas em indevidas competências compartilhadas (Ávila, 2024).

Como destacam Chiesa e Pinho (2024), a proposta de competência compartilhada para o IBS quebra com a ideia tradicional de domínio exclusivo, causando incertezas sobre a natureza das competências atribuídas aos entes federativos. Embora a regulação conste em lei complementar nacional, sua prática concreta - por exemplo, definição de alíquotas, benefícios fiscais e administração do tributo - pode dar causa a conflitos interpretativos e institucionais.

Esses autores afirmam que a autonomia dos entes subnacionais dependerá da articulação entre a centralização normativa e a descentralização arrecadatória. Em particular, a inexistência de um ente com competência plena para legislar sobre o IBS poderá vulnerar a neutralidade e a segurança jurídica do sistema, especialmente por conta de disputas entre Estados e Municípios. Ademais, a criação de comitês gestores requer um modelo cooperativo ainda rudimentar na história do federalismo brasileiro (Chiesa; Pinho, 2024).

Nessa mesma linha crítica, Leandro Tripodi (2023, p. 121) observa que, embora o IBS tenha sido apresentado como tributo de competência compartilhada, “a competência legislativa para instituí-lo ficou, inexoravelmente, com a União”. Segundo o autor, os entes subnacionais foram “deceparados do vigor legiferante”, o que configura uma “competência defectiva”, pois lhes resta apenas a arrecadação e a execução administrativa (Tripodi, 2023). Essa assimetria entre titularidade e poder normativo vulnera o pacto federativo e reforça a necessidade de uma hermenêutica constitucional rigorosa, que evite legitimar distorções sob o pretexto de eficiência arrecadatória.

Para isso, espera-se que, se porventura surgirem conflitos na aplicação ou na interpretação do novo sistema, os limites da competência tributária sejam respeitados de forma rigorosa, conforme os parâmetros constitucionais previamente definidos. A competência não pode ser amplificada pela via interpretativa, nem usurpada por omissões ou eventos administrativos. Como defendido neste trabalho, a interpretação das competências tributárias

deve ser realizada à luz da Constituição, de forma restrita, técnica e fiel ao modelo federativo, evitando distorções arrecadatórias e cumprindo a justiça fiscal.

Ainda, esta reforma trouxe a criação de um novo imposto, de função seletiva. O chamado Imposto Seletivo, cuja competência foi atribuída à União, para tributar a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Essa inovação, que se encontra no art. 153, VIII, da Constituição Federal, introduziu um tributo de índole claramente extrafiscal. Nesse sentido, transcreve-se o teor do artigo 153 da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do **caput** deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - não integrará sua própria base de cálculo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou **ad valorem**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

É necessário ressaltar que a função delimitadora da expressão "prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" não pode ser desconsiderada. Isso porque restringe a hipótese de incidência do imposto e faz com que a norma de competência não possa ser entendida de forma generalista ou simplista, como se nela estivesse autorizada a ampla tributação sobre bens e serviços ou a semelhança com o IBS. Portanto, apenas a produção de bens comprovadamente prejudiciais à saúde pode ser validamente submetida à incidência do Imposto Seletivo.

Tal restrição é necessária para prevenir que o dispositivo possa ser visto como uma autorização irrestrita à União, desvirtuando o seu caráter limitador e permitindo a tributação de variados bens por quaisquer justificativas genericamente estabelecidas. A esse respeito, André Folloni ressalta que o mencionado artigo não pode ser interpretado isoladamente, mas sim, levando em conta o contexto em que foi criado:

O texto do art. 153, VIII, fornece pouco e permite considerações na seguinte ordem de ideias: a Constituição não diz que o Imposto Seletivo será extrafiscal; quase todos os bens e serviços podem, em certa medida e por alguma via argumentativa, ser entendidos como prejudiciais à saúde e ao meio ambiente; a Constituição teria permitido a tributação da produção, da extração, da comercialização e da importação de bens e serviços prejudiciais, sem ulteriores restrições – portanto, quaisquer bens e serviços prejudiciais. Por isso, a Constituição teria trazido, no art. 153, VIII, uma amplíssima competência para a União, um verdadeiro “cheque em branco” para que o legislador venha a tributar os fatos que quiser, sem restrições (Folloni, 2024, p.624).

Isto porque, o ambiente político-jurídico em que foi erigido o Imposto Seletivo dá reforços à sua essência extrafiscal. A redação da EC 132/2023, por seu turno, não introduziu a expressão "finalidade extrafiscal" no texto constitucional, o que fez com que alguns interpretassem que se trata de imposto comum. Todavia, essa interpretação desconsidera o arcabouço normativo ao qual se vincula a norma e os pronunciamentos do Legislativo e do Executivo durante o processo legislativo, não merecendo prosperar (Folloni, 2024).

Portanto, passa-se à análise do caso do Imposto Seletivo, na qual se buscará, à luz da hermenêutica constitucional clássica, recapitular os principais limites da competência tributária aqui defendidos. A proposta interpretativa consiste em demonstrar que a aplicação sistemática e finalística do art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal conduz, de forma coerente, à conclusão de que o referido tributo tem finalidade eminentemente extrafiscal, não se prestando, em sua essência, à ampliação da arrecadação estatal.

A aplicação dos métodos de interpretação jurídica ao novo art. 153, VIII, da Constituição, que institui a competência para criação do Imposto Seletivo, deve iniciar-se pelo exame literal e sistemático do texto constitucional. De acordo com o método hermenêutico-clássico, a norma deve ser lida conforme sua redação. A previsão constitucional vincula o imposto à “produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, o que já delimita, em termos materiais, o que pode ser tributado. Ao utilizar expressões como “prejudiciais”, o constituinte condiciona a validade da norma à existência de um conteúdo qualificado, o que afasta interpretações que pretendam conferir sentido amplo ou genérico à hipótese de incidência. Sob a ótica do método sistemático, é necessário relacionar o art. 153, VIII, com outros dispositivos da Constituição, especialmente o art. 145, § 4º, que determina a busca pela atenuação da regressividade. Ambos os dispositivos se completam ao indicar que o Imposto Seletivo não pode ter caráter meramente arrecadatório, pois isso agravaria a carga sobre o consumo e violaria o sistema de justiça fiscal.

A partir do método teleológico, que busca compreender a finalidade da norma, observa-se que o Imposto Seletivo foi concebido para exercer função regulatória e extrafiscal. A própria

exposição de motivos da PEC n. 45/2019, e posteriormente os debates legislativos que culminaram na EC 132/2023, indicam que o objetivo do tributo é desestimular o consumo de produtos nocivos à coletividade, como bebidas alcoólicas, cigarros e combustíveis poluentes.

Assim, sua *ratio legis* está na modulação de comportamentos em benefício da saúde pública e da proteção ambiental, e não na ampliação da base de arrecadação federal. Pelo método tópico-problemático, que parte de problemas concretos e exige soluções contextualizadas, verifica-se que uma interpretação ampliativa da norma de competência — permitindo à União tributar produtos fora do escopo de nocividade — resultaria na sobreposição com tributos como o IBS e o ICMS, gerando insegurança jurídica, sobrecarga tributária e conflitos federativos. Nesse contexto, a única interpretação constitucionalmente aceitável é aquela que respeita os objetivos extrafiscais da norma e evita sua banalização como instrumento de arrecadação.

Finalmente, deve-se adotar a interpretação conforme à Constituição, que exige a escolha do sentido da norma infraconstitucional ou constitucional derivada que melhor se harmonize com os direitos fundamentais e princípios estruturantes da ordem tributária. No caso do Imposto Seletivo, uma leitura que autorize a tributação de forma indistinta sobre o consumo, sem vínculo com os critérios de seletividade extrafiscal, afrontaria os princípios da legalidade estrita, da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da vedação ao confisco. Além disso, violaria o postulado da segurança jurídica, ao introduzir incertezas sobre a delimitação da competência tributária da União. Assim, todos os métodos e princípios analisados ao longo deste trabalho convergem para uma única conclusão interpretativa legítima: sobre o Imposto Seletivo, tem-se que seu objetivo principal, ao ser criado pelo constituinte, é o de exercer função extrafiscal, não sendo sua finalidade precípua a arrecadação. Essa deve ser, portanto, a interpretação constitucionalmente adequada da nova norma de competência.

O Imposto Seletivo, ao se fundamentar em critérios de extrafiscalidade, deve respeitar os limites impostos pela Constituição quanto ao exercício da competência tributária. A regra constitucional, ao mesmo tempo em que confere poder, estabelece limites, razão pela qual o legislador não pode utilizá-la como um "cheque em branco" para ampliar a base arrecadatória (Folloni, 2024). A materialidade da hipótese de incidência deve ser rigorosamente definida, sob pena de inconstitucionalidade por violação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. O desvio do objetivo extrafiscal, com a imposição indiscriminada, afrontaria cláusulas pétreas da Constituição. Destaca-se a análise de Folloni sobre o tema:

O único modo de interpretar a competência trazida pelo art. 153, VIII, da Constituição, com respeito à igualdade, à capacidade contributiva e às cláusulas pétreas, é compreender o tributo ali previsto como um Imposto Seletivo, com função extrafiscal. Se ele for interpretado como um tributo arrecadatório, que discrimina entre contribuintes por critério diferente da capacidade contributiva, ele, necessariamente, precisará ser admitido como um tributo violador da igualdade e da capacidade contributiva e, por isso, inconstitucional. (Folloni, 2024, p.631).

O autor também propõe também critérios interpretativos rígidos para que a norma de competência do art. 153, VIII, seja exercida em conformidade com a Constituição. Isso inclui além da vinculação à extrafiscalidade, o respeito à seletividade e obediência à cláusula da não regressividade (Folloni, 2024). Nesse sentido, o autor expõe:

O mais provável, porém, é que um amplo imposto sobre o consumo de bens e serviços prejudiciais, de caráter arrecadatório, venha a agravar os efeitos regressivos do sistema, pois, segundo se compreende de forma incontroversa, a intensificação da tributação sobre o consumo gera efeitos regressivos. Se a competência do art. 153, VIII, for interpretada como criadora de mais um imposto federal amplamente arrecadatório e incidente sobre o consumo, a legislação produzida com base nessa interpretação, quase certamente, estará em contraste com a determinação de atenuação de efeitos regressivos (Folloni, 2024, p.632).

Em se tratando da não regressividade apontada pelo autor, destaca-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023 acrescentou aos §§ 3º e 4º do art. 145 da Constituição Federal importantes princípios que devem nortear a interpretação das normas tributárias. Dentre eles, encontram-se a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação, a defesa do meio ambiente e a própria atenuação dos efeitos regressivos. A positivação expressa desses valores no texto constitucional inaugura uma nova racionalidade fiscal, vinculando o exercício da competência tributária ao respeito a diretrizes materiais de justiça, equidade e sustentabilidade.

O princípio da simplicidade almeja que o sistema tributário seja compreensível e lógico o suficiente para que o cumprimento da obrigação tributária pelos cidadãos seja facilitado. A transparência, por sua vez, pede uma visão clara quanto à incidência, destinação e estrutura dos tributos, aproximando o contribuinte da administração pública e permitindo ao Poder Legislativo o controle democrático da arrecadação. Ambos constam no § 3º do art. 145 e estabelecem o que deve ser um sistema menos burocrático e mais acessível.

A justiça tributária, também contemplada pelo § 3º, reitera os princípios já consagrados da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da isonomia (art. 150, II) e da proibição ao confisco (art. 150, IV). Parte do princípio de que a imposição tributária deve ser proporcional à situação econômica do contribuinte, evitando as desigualdades sociais.

Igualmente mencionados no § 3º, o princípio da cooperação preconiza uma mudança no relacionamento entre Fisco e contribuinte, com o estabelecimento de um modelo que

prepondera a confiança e a orientação, e não apenas a aplicação de sanções. A defesa do meio ambiente, por sua vez, restará legitimada pelo uso da tributação, em âmbito extrafiscal, para fins ambientais, buscando a preservação.

Finalmente, o § 4º do art. 145 consagra o princípio da mitigação dos efeitos regressivos, ao prever que as alterações que forem feitas nas leis devem buscar uma maior justiça distributiva, em especial em relação aos impostos sobre o consumo. Essa norma atua como um limite para a instituição de tributos que, embora sejam juridicamente válidos, acabem por causar uma onerosidade desproporcional para os contribuintes de menor renda.

É válido destacar que, doutrinariamente, esses princípios já existiam. Entretanto, como bem posto por Greco e Rocha, esses princípios passaram a ser explícitos e “em vez de elementos de interpretação que poderiam ser considerados e ponderados em maior ou menor grau, tem-se um comando dirigido a todos os intérpretes da Constituição que obriga a observância dos princípios previstos no § 3º do art. 145” (Greco; Rocha, 2024).

Dessa forma, constata-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023 impõe um novo parâmetro interpretativo à competência tributária apenas em parte, sem, contudo, substituir a necessidade de aplicação da hermenêutica constitucional como instrumento principal de limitação do poder de tributar. A esse respeito, pontua Martha Leão:

A modificação realizada pela EC n. 132/2023, embora evidentemente robusta relativamente à tributação sobre o consumo, não altera o sistema de competências delimitado pela Constituição. Criou-se uma única competência compartilhada (IBS), além de um novo imposto de competência da União (IS), reforçando-se que todas as demais seguem sendo competências privativas (Leão, 2024, p.404).

Diante disso, a EC nº 132/2023 incorporou novos princípios constitucionais que, somados aos já consolidados, impõem limites adicionais à competência tributária e devem ser observados pela hermenêutica constitucional. Dessa forma, a competência tributária compartilhada, para ser válida, deve se harmonizar com este novo regime principiológico, permitindo que a tributação ocorra segundo os valores do Estado Democrático de Direito sem expandir arbitrariamente o campo de atuação dos entes políticos.

E, especificamente, no caso do imposto seletivo, previsto no art. 153, VIII, a interpretação de sua competência deve estar em conformidade com sua natureza extrafiscal, do contrário, poderia ferir o modelo da Constituição e a proibição da regressividade. Ademais, a hermenêutica constitucional, conseqüentemente, permanece como o eixo de interpretação de todas as competências tributárias, sendo o módulo adequado para assegurar que a tributação

aconteça conforme parâmetros legítimos, proporcionais e à luz dos fundamentos constitucionais republicanos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que o sistema tributário brasileiro tem como finalidade alcançar os objetivos constitucionais que garantam o exercício da cidadania. Contudo, foram demonstrados desafios significativos à concretização da justiça fiscal, como a predominância da tributação indireta sobre o consumo, em detrimento da renda e do patrimônio. Tal configuração intensifica a desigualdade social e contraria princípios estruturantes do sistema tributário, notadamente o da capacidade contributiva.

A arrecadação estatal ocorre por meio dos entes federativos, que detêm, nos termos da Constituição, poder de instituir tributos. Essa competência apresenta características como a indelegabilidade, a irrenunciabilidade, a incaducabilidade e, principalmente, sua rigidez, decorrente da delimitação constitucional. Foram analisados os princípios constitucionais que impõem limites ao poder de tributar, o limite previsto no artigo 110 do CTN, que impede que a legislação tributária altere conceitos de Direito Privado incorporados pela Constituição, bem como as espécies normativas adequadas para criação ou majoração de tributos. Verificou-se que a escolha inadequada do instrumento normativo pode comprometer a validade da exigência tributária e, portanto, a própria arrecadação. Lembrou-se, ainda, que o contribuinte possui o direito de, por meio do planejamento tributário, buscar a norma que melhor o favorece.

Observou-se que a divergência interpretativa, embora comum em todas as áreas do Direito, no campo tributário pode gerar impactos financeiros expressivos. Por isso, a interpretação das normas de competência deve ser guiada por critérios rigorosos, ancorados em fundamentos jurídicos e constitucionais sólidos.

Com base nisso, o trabalho analisou os métodos hermenêuticos constitucionais aplicáveis à interpretação da competência tributária. A hermenêutica constitucional foi compreendida como um campo autônomo do Direito, voltado a captar o verdadeiro sentido das normas constitucionais por meio de métodos específicos, como o jurídico, o sistemático, o histórico e o teleológico. Destacou-se o método histórico, especialmente ao se recuperar o contexto e as justificativas apresentadas na Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e 1988, que demonstram que conceitos como faturamento e renda foram definidos com o propósito de preservar o equilíbrio federativo. A interpretação dessas expressões não pode se basear em tipos, mas em conceitos normativos fixos, previamente definidos pelo constituinte.

Nesse referencial, analisou-se a omissão legislativa quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas, demonstrando-se que sua não instituição, sem justificativa técnica ou jurídica, compromete os princípios da equidade, da justiça social e da redução das desigualdades. A Lei

de Responsabilidade Fiscal exige a previsão e a efetiva arrecadação dos tributos, o que evidencia que a competência tributária deve ser exercida com base em fatores objetivos e alinhada aos objetivos fundamentais da República, e não como mera faculdade política. O Imposto sobre Grandes Fortunas é exemplo concreto de uma competência cuja inércia compromete a efetividade da Constituição.

Em complemento, examinou-se a inclusão das gorjetas dos empregados na base de cálculo de tributos federais, como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, em estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional. Verificou-se que esses valores não constituem receita ou faturamento da empresa, e sua inclusão configura distorção da base econômica legítima, ao ampliar indevidamente o critério material da regra matriz de incidência tributária. Assim, a interpretação dos conceitos de receita bruta e faturamento deve ocorrer em consonância com a Constituição e com a finalidade das normas, respeitando os limites formais e materiais constitucionais.

Também foi discutida a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional número 132 de 2023. A criação de novos tributos, como o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, representa um marco de reestruturação das competências tributárias e impõe novos desafios interpretativos. Constatou-se que a interpretação dessas competências deve observar os limites constitucionais expressos e implícitos, evitando que tais tributos incidam sobre materialidades reservadas a tributos de competência privativa de outros entes, sob pena de comprometer o federalismo fiscal. No caso do Imposto Seletivo, sua interpretação deve respeitar seu caráter extrafiscal, incidindo apenas sobre produtos comprovadamente nocivos à saúde ou ao meio ambiente, sob pena de conferir à União um poder tributário excessivo, incompatível com os princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Verificou-se, ainda, que a Emenda Constitucional número 132 de 2023, embora traga novos princípios e parâmetros interpretativos, não substitui a necessidade de aplicação da hermenêutica constitucional como principal ferramenta de limitação do poder de tributar. A análise das competências atribuídas pela reforma reforça a importância da interpretação conforme a Constituição.

Dessa forma, constata-se que a delimitação precisa da competência tributária e a aplicação criteriosa dos métodos de interpretação constitucional são indispensáveis à construção de um sistema tributário justo, previsível e federativamente equilibrado. A Constituição de 1988 instituiu um sistema de competências rígidas e previamente estabelecidas, cuja modificação por via infraconstitucional ou interpretação elástica compromete a segurança jurídica e a autonomia dos entes federativos. A hermenêutica constitucional, nesse contexto,

permanece como o eixo central para assegurar que a tributação se realize conforme os valores fundantes da República e os direitos fundamentais dos cidadãos.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Rodolfo Felix. Tributação e a injustiça fiscal. *Revista do Ministério Público Militar*, v. 39, n. 1, p. 123-145, jan./jun. 2023. Disponível em: <https://revista.mpm.mp.br/rmpm/article/view/91/85>. Acesso em: 20 mar. 2025.

ANDRADE, Maxwel Mota de. **Hermenêutica constitucional: a arte de interpretar**. Seven Editora, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.56238/sevened2024.026-015>. Acesso em: [30/03/2025].

ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente**. 2. ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2023.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: Um Ensaio Sobre a Sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018. 71 p. ISBN 9788539204076. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/579753166/AVILA-Humberto-Competencias-Tributarias-Um-Ensaio-Sobre-a-Sua-Compatibilidade-Com-as-Nocoos-de-Tipo-e-Conceito>. Acesso em: 20 mar. 2025.

ÁVILA, Humberto. **Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS**. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 701-730, p. 713.

ÁVILA, Humberto. **Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS**. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 701-730, p. 713.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 219.

BRANCO, Mariana. Taxar grandes fortunas causaria fuga de capitais? Não é bem assim. Vermelho, 1 maio 2020. Disponível em: <https://vermelho.org.br/2020/05/01/taxar-grandes-fortunas-causaria-fuga-de-capitais-nao-e-bem-assim/>. Acesso em: 5 maio 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT nº 70, de 3 de abril de 2024. Publicada no Diário Oficial da União em 12 abr. 2024, seção 1, p. 52. Disponível em: <https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=137232>. Acesso em: 5 maio 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Emenda de Plenário nº 8 ao Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024**. Apresentada em 13 ago. 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2463354&filenome=EMP%20%20=%3E%20PLP%20108/2024. Acesso em: 21 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 574.706**, Paraná, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, julgamento em 13 maio 2021, Plenário. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer SEI nº 129/2024/MF**. Trata da não incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre gorjetas repassadas integralmente aos empregados. Brasília: PGFN, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-no-sei-129-2024-redlit.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Agravo em Recurso Especial n. 2.381.899 - SC (2023/0185988-7)**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 19 out. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/11/ARESP2381899-20231019.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 734.541 - SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 13 dez. 2005. Publicado no DJ: 01 fev. 2006. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=666459. Acesso em: 20 Março 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Recurso Especial n. 2.223.882/SC**, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27 mar. 2023, DJe 4 abr. 2023. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br>. Acesso em: 04 Maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 606.107**, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 22 maio 2013, Tribunal Pleno, DJe 25 nov. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante 31**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286>. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n. 55**. Requerente: Partido Socialismo e Liberdade – PSOL. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/03/ADO-55-Parecer.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.238**, Distrito Federal. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Processo eletrônico público – Medida

Liminar. Número único: 0002376-70.2000.1.00.0000. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>. Acesso em: 21 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Recurso Especial nº 1.796.890 – PE (2019/0037566-5)**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Julgado em: 23 set. 2019. Primeira Turma. Publicado no DJe: 25 set. 2019. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900375665&dt_publicacao=25/09/2019. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 2.381.899**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgado em: 3 out. 2023. Publicado no DJe: 19 out. 2023. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202301859887&dt_publicacao=19/10/2023. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 30 mar. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 maio 2025.

CAMPOS JÚNIOR, C. H.; LIMA, A. C. C. Estrutura tributária brasileira: uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 27, p. 1-27, 2023. DOI: 10.1590/198055272711.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Competência tributária: linguagem e definição. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 138, p. 145-168, 2019. Disponível em:
<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/76/50>. Acesso em: 20 mar. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.489.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, pp. 146-147.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 99-101.

CHIESA, Clélio; PINHO, João Ricardo Dias de. Competência tributária do IBS: controvérsias e potenciais conflitos. **JOTA**, 06 ago. 2024. Disponível em:

<https://www.jota.info/artigos/competencia-tributaria-do-ibs-controversias-e-potenciais-conflitos>. Acesso em: 24 mar. 2025.

CASSIANO, Karla. Saiba o verdadeiro motivo da alteração de embalagem do Sonho de Valsa. **JusBrasil**, 4 out. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/saiba-o-verdadeiro-motivo-da-alteracao-de-embalagem-do-sonho-de-valsas/1652590572>. Acesso em: 3 abr. 2025.

CONJUR. STF rejeita ação que pedia criação de imposto sobre grandes fortunas. Consultor Jurídico, São Paulo, 18 abr. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-18/stf-rejeita-acao-criacao-imposto-grandes-fortunas/>. Acesso em: 4 maio 2025.

FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 57, p. 609-634, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2606/2353/8441>. Acesso em: 26 mar. 2025.

GAZETA DO POVO. **STF julga ação por omissão do Congresso em criar Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. 21 fev. 2024. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/stf-acao-omissao-congresso-imposto-grandes-fortunas-igf/>. Acesso em: 24 mar. 2025.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780 (776-777).

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

JOHNSON, Stefan. Competência Tributária: as Consequências da Flexibilização do Conceito de Serviço nas Atividades com Bens Incorpóreos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 382-406, 2º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2098/2029>. Acesso em: 20 mar. 2025.

LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a Inexistência de Ruptura Paradigmática. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 58, ano 42, p. 389-409, São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659>. Acesso em: 26 mar. 2025.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 183-199, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2148>. Acesso em: [30/03/2025].

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, passim.

MARTINS, Raphael. Sorvete ou sobremesa láctea? Reforma tributária ainda terá guerra para eliminar distorções. **G1 Economia**, 7 jul. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/07/07/sorvete-ou-sobremesa-lactea-reforma-tributaria-ainda-tera-guerra-para-eliminar-distorcoes.ghtml>. Acesso em: 3 abr. 2025.

OZAI, Ivan. Crítica à interpretação privatista no pensamento tributário brasileiro. **Revista Direito GV**, v. 18, n. 3, 2022. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/kgjPJPJksBddzc8Dk6JssDc/>. Acesso em: 21 mar. 2025.

RAGA, Waldir Luiz. O princípio constitucional da estrita legalidade e o parecer normativo CST nº 46, de 17.08.87. **Revista de Administração de Empresas**, v. 28, n. 3, p. 17-20, set. 1988. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/ssDPswPyhKFzfpjXqVt3SsF/>. Acesso em: 20 mar. 2025.

ROMANO, Anna Carolina. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no mundo. Blog da Inteligov, 6 nov. 2024. Disponível em: <https://www.blog.inteligov.com.br/imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em: 5 maio 2025.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. [s.l.]: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 22 maio 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>. Acesso em: 11 ago. 2024.

STRECK, Lenio Luiz; WERMUTH, Maiquel Ângelo Dezordi. Da Epistemologia da Interpretação à Ontologia da Compreensão: Gadamer e a tradição como background para o engajamento no mundo (ou: uma crítica ao juiz solipsista tupiniquim). **Revista Direito e Práxis**, v. 6, n. 1, p. 111–142, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/revistaceaju/article/view/11159>. Acesso em: [30/03/2025].

STRECK, Lenio. Hermenêutica constitucional. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo Direito Administrativo e Constitucional. Coord. de tomo Vidal Serrano Nunes Junior et al. 2. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2022. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br>. Acesso em: [30/03/2025].

TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, p. 120–140, 2023.

VITAL, Danilo. Gorjetas nos restaurantes não compõem base para tributação do Simples Nacional, diz STJ. **Consultor Jurídico**, 16 nov. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-16/gorjetas-nos-restaurantes-nao-compoem-base-para-tributacao-do-simples-nacional/>. Acesso em: 3 abr. 2025.

VILELA, Pedro Rafael. Como funciona a taxaço de grandes fortunas em outros países? Brasil de Fato, 28 ago. 2020. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/como-funciona-a-taxacao-de-grandes-fortunas-em-outros-paises/>. Acesso em: 5 maio 2025.

YANO, Célio. Criação de imposto sobre grandes fortunas está nas mãos do STF – e já tem um voto a favor. **Gazeta do Povo**, 24 jun. 2021. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/stf-acao-omissao-congresso-imposto-grandes-fortunas-igf/>. Acesso em: 21 mar. 2025.