

A REFORMA TRIBUTÁRIA: O CRITÉRIO MATERIAL DO IBS

Felipe Moulin Garschagen Assad¹

José Eduardo Silvério Ramos²

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com o propósito de unificar e simplificar a tributação no Brasil, substituindo tributos já existentes. Contudo, a ausência de delimitação precisa quanto ao termo “operações” gerou debates acerca da extensão de sua incidência. O presente trabalho tem como objetivo analisar o critério material do IBS, investigando se sua formulação permite realmente a criação de um tributo de base ampla ou se encontra limitações constitucionais relevantes. Para tanto, utilizou-se pesquisa bibliográfica, fundamentada na doutrina e na legislação. A análise demonstrou que, embora o IBS tenha sido concebido com amplitude, encontra barreiras impostas pela Constituição, como os princípios da capacidade contributiva, neutralidade e justiça fiscal. Verificou-se ainda que a interpretação interacionista das normas constitucionais restringe a abrangência do critério material do IBS, afastando a incidência do IBS sobre atos incompatíveis com tal tributo, como as operações sem conteúdo econômico ou que possam gerar bitributação de impostos. Assim, conclui-se que, apesar da intenção legislativa de ampliar a base de incidência, o IBS deverá ser interpretado à luz das limitações constitucionais, de modo a evitar violações ao sistema jurídico. O estudo contribui para a compreensão do alcance do novo tributo, reforçando a importância da correta delimitação de seu critério material para a segurança jurídica e para a coerência do sistema tributário nacional.

Palavras-Chave: Reforma Tributária. Imposto Sobre o Bens e Serviços. Critério Material. Sistema Tributário.

¹ Graduando em direito pela Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim

²Doutor em Direito Tributário (PUC-SP), Mestre em Direito (FDC-RJ), Pós-Graduado em Direito Tributário Material e Processual (IBET) e Bacharel em Direito (FDCI). Advogado e Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da FDV.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023 established the Goods and Services Tax (IBS), with the purpose of unifying and simplifying taxation in Brazil by replacing existing taxes. However, the absence of a precise definition regarding the term “operations” has sparked debates about the scope of its taxable event. This paper aims to analyze the material criterion of the IBS, investigating whether its formulation truly allows the creation of a broad-based tax or whether it faces significant constitutional limitations. For this purpose, a bibliographic review was carried out, grounded in legal scholarship and legislation. The analysis demonstrated that, although the IBS was designed with broad applicability, it encounters barriers imposed by the Constitution, such as the principles of ability to pay, neutrality, non-cumulativity, and tax justice. It was also found that the interactionist interpretation of constitutional norms restricts the scope of the material criterion, excluding the application of the IBS to acts incompatible with such a tax, such as operations without economic content or those that could lead to double taxation. Thus, it is concluded that, despite the legislative intent to expand the tax base, the IBS must be interpreted in light of constitutional limitations in order to avoid violations of the legal system. The study contributes to understanding the reach of the new tax, reinforcing the importance of properly defining its material criterion for legal certainty and for the coherence of the national tax system.

Keywords: Tax Reform, Tax on Goods and Services. Material Criteria. Tax System.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. DAS FORMAS DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS	5
2.1 Da diferença entre texto e norma	6
2.2 Da norma jurídica e o sistema jurídico	9
2.3 Dos significados explícitos e implícitos	12
3. DOS LIMITES DO CRITÉRIO MATERIAL DO IBS	14
3.1 Do critério material do IBS a luz dos significados mínimos das normas presentes na Constituição Federal	15
3.2 O critério material do IBS sob a perspectiva da Constituição	16
3.3 O critério material do IBS a partir dos significados implícitos das normas	17
4 CONCLUSÃO	20
5 REFERÊNCIAS	21

1 INTRODUÇÃO

A chegada do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) ao ordenamento jurídico brasileiro trará impactos significativos ao nosso regime tributário. A Emenda Constitucional nº 132 (reforma tributária) instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) com o intuito de substituir, 5 tributos. Em razão disso, buscou-se criar um tributo de base ampla, que englobasse o máximo de atividades (LYRA, 2025), estabelecendo que o IBS incide sobre “operações onerosas com materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

A introdução do IBS é vista como uma forma de unir as principais atividades econômicas em um só tributo. Entretanto, esse tributo foi estabelecido sem que a Emenda Constitucional estabelecesse qualquer limitação para o termo “operação”. A Lei Complementar Número 214 estabelece que “O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços”, induzindo o jurista a interpretar que sobre qualquer operação pode incidir tais tributos.

O problema da interpretação de que este tributo é amplo e de base alargada é que ele pode esbarrar em questões constitucionais já decididas. Por exemplo: o STF editou a súmula nº 588, dizendo que “o imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.” Será que, com a introdução do IBS ao sistema jurídico, essa atividade passará a ter a incidência do referido tributo? Para entender a amplitude do IBS é necessário interpretá-lo partir dos enunciados constitucionais.

O presente trabalho de conclusão de curso visa, a partir de pesquisas acadêmicas, entender o critério material do IBS e se os legisladores obtiveram êxito em criar um tributo de base ampla.

Este artigo tem como objetivo, a partir de estudos bibliográficos, analisar o IBS a partir de uma interpretação do sistema de normas jurídicas; delimitar o critério material do Imposto sobre Bens e Serviços, a partir da delimitação do seu critério material e responder questões acerca dos efeitos da omissão constitucional a respeito da amplitude da incidência do Imposto Sobre Bens e serviços.

Para tal análise, primeiramente, serão abordadas as formas de se interpretar as normas, apresentando a interpretação interacionista do direito, o sistema jurídico vinculado em relações de coordenação e subordinação e os significados implícitos das normas. Em seguida, será apresentado o critério material do IBS, com as limitações trazidas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Essa pesquisa é relevante porque o tributo discutido terá um grande impacto no sistema tributário brasileiro e encaixá-lo na regra matriz de incidência tributária é importante para compreendê-lo de forma completa. Além disso, se mostra interessante delimitar a amplitude deste tributo, pois alguns intérpretes da reforma defendem que esse pode incidir sobre uma base ampla, sendo então necessário definir seu critério material.

2. DAS FORMAS DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS

O ordenamento jurídico não nasce pronto, ele nasce da vinculação das normas jurídicas em relações de coordenação e subordinação, e a norma jurídica é construída a partir do trabalho dos juristas de interpretar os enunciados à luz dos magnos princípios (CARVALHO, 2019). É um trabalho árduo e complexo, que faz com que cientistas do direito criem teses, artigos e livros, para poder criar o Direito.

Contudo, esse trabalho é necessário para manter a unidade do sistema jurídico, pois o Direito não pode ser aplicado sem a interpretação dos enunciados. Deste modo, para que a reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 132 possa ser aplicada no nosso ordenamento jurídico, é preciso interpretar os seus enunciados, principalmente devido ao fato que a referida emenda foi introduzida no ordenamento

jurídico brasileiro com diversas lacunas que devem ser corrigidas pelo jurista (LYRA, 2025).

No presente capítulo serão apresentadas as técnicas de interpretação e vinculação dos enunciados e das normas que devem ser usadas para interpretar os enunciados presentes na reforma tributária.

2.1 Da diferença entre texto e norma

Para que seja possível analisar o critério material do IBS, é necessário, primeiramente, diferenciar o enunciado da norma. O enunciado é uma parte da norma, esta passa a existir quando se interpreta o enunciado. Interpretar é dar um significado ao texto. Com a interpretação do texto jurídico, dá-se um significado a ele, no caminho de se construir uma norma (LYRA, 2025). A norma jurídica pode ser caracterizada como uma construção linguística, feita pelo intérprete, que se realiza no momento de aplicação do direito (DOS SANTOS, 2005).

Se tratando de coisas distintas, é de se esperar que seja possível a não correspondência entre elas. Para que a norma alcance a sua finalidade, é necessário que o texto seja interpretado de forma profunda, não bastando a primeira interpretação (PALSEN, 2014).

É na diferença entre o texto e a norma que se encontra o trabalho do jurista, desmembrar o texto e interpretá-lo a partir de outras normas para, assim, criar a norma jurídica. O texto legal só está pronto para ser aplicado no mundo dos fenômenos quando se transforma em norma, ou seja, quando ele foi devidamente interpretado (LYRA, 2025). Os textos não têm efeito jurídico, eles são a base para a criação da norma, por isso é tão importante o trabalho do jurista já que sem ele não há normas, apenas textos sem significado, que tem seus significados primários, mas não podem alcançar o seu pleno significado verdadeiro, fazendo do jurista uma espécie de intérprete.

Apesar de existir diferenças entre o texto e a norma, isso não quer dizer que eles possam ser completamente distintos. Portanto isso “não significa que não existam sentidos mínimos anteriores ao uso e à interpretação das palavras” (LYRA, 2025), pois a interpretação é feita a partir do texto o texto original.

As normas buscam regular o comportamento humano (REALE, 2001), para isso, ele deve ter significado. Este significado germina nos sentidos mínimos do texto que originou a norma. Por isso, não é possível falar que o texto não possui significado, cabe ao jurista dar outros significados ao texto além de seu sentido mínimo, pois o texto já possui um sentido.

Portanto, resta provado que um texto não pode ser interpretado sem critérios, ele possui uma bagagem de sentido que impede o intérprete de banalizá-lo, dando significados que contrariam o significado das palavras presentes no texto. Com relação ao assunto principal deste artigo, busca-se analisar qual é o significado mínimo do critério material do IBS, trazido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Este estudo busca delimitar sobre quais atividades incidem tal tributo, sem deixar o texto ser interpretado sem considerar seus significados mínimos e interpretando de interacionista.

Quanto a significação dos termos, existem duas teorias principais: A isolacionista e a interacionista. A isolacionista compreende os termos como fixos, não tendo seu significado mudado pelo enunciado em que ele se encontra. Segundo esta interpretação, os enunciados trazidos pela reforma tributária não são modificados pelo todo da constituição (COHEN, 1986). Segundo esse método de interpretação, o significado de um lexema seria como uma ilha em um arquipélago: isolada, sem se conectar com o significado dos outros lexemas, assim como as ilhas de um arquipélago não conseguem se conectar com as outras que a circunscrevem (ÁVILA, 2023).

Se o jurista usar exclusivamente essa forma de interpretar o significado de um item lexical, não seria possível usar o significado de outros itens lexicais para construir um significado para as normas presentes na emenda constitucional nº 132. Assim,

delimitar a hipótese de incidência do Imposto Sobre Bens e serviços, em especial, o seu critério material, seria uma tarefa menos produtiva.

Segundo a interpretação interacionista, o significado dos termos sofrerá mutação a partir do enunciado em que ele se encontra e com a interação dos itens lexicais presentes no enunciado (ÁVILA, 2023). Desta forma, o contexto ao qual os termos se encontram se torna primordial para entender o seu significado. Funcionam como jogadores de futebol que jogam em funções diferentes, podendo se adaptarem ao contexto do time.

Uma expressão complexa, portanto, tem seu significado final advindo da sua interação com os outros enunciados, seja de forma cooperativa ou subordinada, de forma que altere de forma profunda os enunciados que antes estavam isolados. Cabe ao intérprete compreender as normas como parte de um mesmo sistema interligado e utilizar os sentidos mínimos presentes nos enunciados se alteram e passam a serem condicionados pelos outros enunciados presentes naquele sistema (LYRA, 2025).

Esse método de interpretação tem maior importância à nível constitucional, visto que é dever da constituição regular e coordenar as normas, de modo que se busca, na interpretação do direito constitucional, afastar o enunciado da norma. Além disso, as constituições possuem alto teor de abstração, possuindo mais princípios do que regras (MARTINS, 2024). A interpretação interacionista, ao compreender a constituição tem o dever não apenas de estudar os significados semânticos, mas também compreender a mutação ao qual a constituição sofreu.

Nosso direito está sob a égide do postulado da unidade do sistema jurídico, ou seja, as normas precisam estar em sintonia para formar uma união coisa. Desta forma, é natural que se deve interpretar os lexemas da mesma forma que se interpreta as normas, de forma a explicitar as relações formais e materiais para reconstruir as propriedades que necessariamente compõem o referido significado (ÁVILA, 2023).

Além disso, a interpretação isolacionista não pode ser usada para interpretar expressões adjetivais, visto que o significado destes são necessariamente

dependentes do substantivo ao qual estão qualificando, ou seja, não podem ser considerados completos, visto que separados dos objetos que têm em mira qualificar ou modificar, perdem o seu sentido (ÁVILA, 2023).

Diferente da interpretação isolacionista do direito, na interpretação interacionista o jurista pode compreender de forma mais adequada a reforma tributária trazida pela emenda constitucional 132/2023, reconstruindo seus significados a partir da Constituição Federal. Para a reconstrução do sentido das normas trazidas pela reforma tributária à Constituição Federal, deve-se levar em conta: 1) os significados mínimos trazidos pela cultura constitucional brasileira 2) a interpretação interacionista, já que a nossa constituição pressupõe a unidade do sistema jurídico, trazendo consigo a conexão material entre as normas, necessariamente modificando e adequando o significado delas (LYRA, 2025).

2.2 Da norma jurídica e o sistema jurídico

A norma jurídica é a unidade que compõe o sistema jurídico, enquanto este é formado por um conjunto de normas, por isso não é possível entender o conceito de sistema jurídico sem antes conhecer o conceito de norma jurídica (ROLIM, 2025).

Como a norma é a unidade do sistema, ela deve regular um comportamento. Ao mesmo tempo em que o sentido de uma norma é feito considerando o ordenamento jurídico em que ela se encontra, ela deve ter um sentido completo. Somente possuindo sentido completo que a norma será capaz de cumprir sua função de mandamento de autoridade.

A norma jurídica narra uma hipótese que, caso ocorra, irá ter efeitos no mundo jurídico (CARVALHO, 2018), ou seja, existe uma causalidade entre eles, que é ligada por uma lógica. Tal relação é chamada de hipotético condicional. A hipótese pode ser considerada uma proposição que descreve um acontecimento que pode vir a se realizar e o fato jurídico como uma relação jurídica entre dois sujeitos que foi previamente estabelecida em lei.

Dessa forma, a norma jurídica é uma proposição hipotético-condicional que possui o conteúdo capaz de transmitir a mensagem do legislador para regular condutas humanas (CARVALHO, 2018). Toda norma jurídica terá essa mesma estrutura, entretanto, o mesmo não vale para o conteúdo, visto que cada norma precisa ser diferente, para regular a multiplicidade de condutas presentes na nossa realidade social (ROLIM, 2025).

Para Paulo de Barros Carvalho, isso é o que fundamenta um sistema jurídico: a homogeneidade da estrutura das normas com a heterogeneidade das proposições, fazendo com que as unidades do sistema sejam parecidas em forma, mas que cada uma regule um comportamento a sua maneira:

Já vimos que o plexo das normas jurídicas válidas está posto num corpo de linguagem prescritiva, que fala do comportamento do homem na comunidade social. Essa rede de construções linguísticas é o que chamamos de sistema empírico do direito positivo. (Carvalho, 2018).

Para o doutrinador, com o conjunto de normas jurídicas, estas só se tornam um sistema jurídico a partir do momento em que se organizam e se vinculam em um sistema de coordenação e de subordinação. Na coordenação, as normas estão em um mesmo grau de hierarquia jurídica, enquanto no outro as normas subordinam umas às outras (Carvalho, 2018).

A relação de coordenação e de subordinação entre as normas se mostra um dos pontos centrais do nosso estudo, visto que o critério material do IBS, na falta de melhor abordagem pelo legislador, deve ser estabelecido considerando as outras normas jurídicas presentes no sistema jurídico e as interações que elas têm com as outras.

Na coordenação, as normas, ao se relacionarem entre si, adquirem um significado pleno e, juntas, contribuem para formar a realidade jurídica. Não se trata de impor um conteúdo específico, mas de integrar essas normas para alcançar uma compreensão precisa do vínculo jurídico que surge do fato jurídico expresso por meio da linguagem adequada (ROLIM, 2025).

Na subordinação, existe uma relação hierarquizada. As normas superiores encontram fundamento para sua existência (derivação) nas normas inferiores, e as normas inferiores se fundamentam formal e materialmente nas normas superiores. Desta forma, as normas hierarquizadas não podem alcançar seus efeitos de forma isolada (CARVALHO, 2009).

A relação de fundamento para existir não existe somente entre normas, mas também da norma jurídica com o sistema jurídico (NAVARRO, 1993). Este é formado por um conjunto de normas jurídicas, portanto, sem essas, ele não corpo. Contudo, as normas jurídicas também precisam do sistema jurídico para existir, pois uma norma jurídica só pode ser identificada como tal quando se analisa se ela está dentro de um sistema jurídico (BULYGIN, 1990).

Para poder dizer que uma norma jurídica se encontra dentro de um sistema jurídico, pode-se usar alguns critérios, sendo os principais a legalidade e a dedutibilidade. Caso uma norma satisfaça esses critérios, então pode-se dizer que ele pertence a esse sistema (NAVARRO, 1993). O sistema jurídico é formado quando se seleciona, através dos critérios de legalidade e identificação, normas e se estrutura um sistema de forma dedutiva.

Pode-se dizer que a sistematização do direito acontece nas seguintes etapas: 1) seleção de textos normativos através da pertinência 2) identificação das normas do conjunto, interpretando seus sentidos normativos (NAVARRO, 1993). Isso, novamente, mostra que não é possível pensar em uma norma sem pensar nas outras que fazem parte do sistema visto que isso seria contra a própria existência de um sistema jurídico, fazendo do direito um mero amontoado de normas sem hierarquia, coordenação e ordem.

Outro aspecto importante a se analisar é que o sistema jurídico, como ele faz parte do saber humano, se encaixa como cultura, sendo, então, dever do jurista situar o direito neste universo. Além disso, outra evidência que o sistema jurídico é uma manifestação cultural é que ele é uma manifestação do trabalho humano (REALE, 2001).

Inclusive, é pelo fato do direito ser um objeto cultural que se pode dizer que ele é impregnado de valor (CARVALHO, 2019). Alguns valores são tão significativos para a sociedade que, no âmbito do direito, o influenciam profundamente, assim nascendo os princípios jurídicos (CARVALHO, 2019).

Como o direito é uma manifestação cultural, ele não poderá ser considerado isento e conterà os vieses do legislador: se o direito tem um forte fator cultural, sua criação terá os valores do legislador, fazendo com que o direito seja, obrigatoriamente, um ato de valoração, trazendo consigo os desejos e anseios de uma parte da sociedade.

A interpretação e a criação de uma norma não se dão apenas pela interpretação de um texto, mas também pela comparação daquela norma com o sistema jurídico ao qual ela está inserida. Não há como fugir deste tipo de comparação, visto que, ao analisar um texto, o intérprete sempre irá compará-lo com a sua base de conhecimento (AARNIO, 1991). Tal base pode ser outras normas, mas também pode ser a história legislativa, a jurisprudência, a doutrina, todos esses meios podem impactar no entendimento do real significado da norma jurídica.

A compreensão da norma jurídica não está apenas na relação da norma com o seu sistema, mas também nas novas compreensões que são abertas quando há a sistematização do direito, visto que o todo só ganha o seu real significado quando cada parte está em seu devido lugar (AARNIO, 1991). Trazendo para a reforma tributária, a Emenda Constitucional nº 132, ao ser incluída na Constituição, não vai apenas ser influenciada pelos enunciados já existentes, com seus significados já estabelecidos, mas vai também gerar novos significados para os enunciados já existentes, formando um novo todo, com novas conexões de significado, que vai servir para interpretar os novos enunciados da Constituição.

2.3 Dos significados explícitos e implícitos

Algo explícito é aquilo que não deixa dúvidas quanto o que quer dizer, ou seja, que é claro e não precisa de suposições para ser entendido. Já algo implícito é aquilo que não foi dito, mas pode ser entendido mediante adequada interpretação.

Se uma pessoa está em um refeitório que está lotado e vê uma mesa ocupada, mas que tem uma cadeira vazia, ela vai até lá e faz a seguinte pergunta aos ocupantes daquela mesa “tem alguém sentado aqui?” Foi explícito que ela queria saber se havia alguém sentado ali, mas implícito que, caso não houvesse, essa pessoa gostaria de me sentar com eles. Às vezes, dependendo do contexto, enunciados muito mais simples podem trazer inúmeros significados implícitos. Um garoto que está na recepção de uma clínica médica, esperando para ser atendido, após a espera, houve a secretária anunciando “fulano, pode ir”, ele entende que não precisa mais esperar, que a consulta anterior já acabou, que o médico está disponível, que ele será consultado agora, que ele não precisa passar em mais nenhum lugar antes de ser atendido etc.

Transportando essas palavras para o mundo jurídico, vê-se que as normas possuem tanto significados explícitos quanto implícitos. Como já foi abordado neste artigo, as normas do direito brasileiro devem ser interpretadas de modo a se adequar ao nosso ordenamento jurídico. Essa adequação gera inúmeros significados implícitos.

Conforme ficou claro nos exemplos dados, tão importante quanto o que é dito é o que não foi dito de forma expressa, mas que foi deixado implícito, seja porque foi acarretado (condições de verdade implícitas), pressuposto (quando deve ser considerado verdadeiro para que o que o que é dito também seja) ou implicado (quando está implícito algo que se diz em adição ao que foi expressamente dito) (LYRA, 2025).

Também deve ser observado quando o legislador se utiliza de uma implicação escalar para escrever os enunciados. Implicação escalar é um raciocínio ao qual o destinatário infere, a partir de algo que foi dito, algo que não foi dito (ÁVILA, 2024). Pode-se pressupor que o legislador quer ser informativo em seus enunciados, portanto, quando ele pode dizer o mais, diz menos, deve-se entender que ele está negando o mais (LYRA, 2025). Se uma pessoa sofre um acidente e perde o movimento dos braços e das pernas e o médico a informa “com esse tratamento, você voltará a ter o movimento

dos braços”, a pessoa pode inferir que o tratamento não será capaz de fazer o paciente voltar a andar, pois se pudesse, o médico diria.

A implicação escalar está presente no nosso ordenamento jurídico através dos casos de *expressio unius est exclusio alterius*: a expressão de um é a exclusão de outro. Nesses casos, pode-se dizer que se o legislador elencou todos os requisitos para algo acontecer, pode-se dizer que o que não foi elencado não é um requisito (ÁVILA, 2024). A constituição está farta de exemplos, como no artigo 12 §1º, que dispõe o seguinte:

Aos portugueses com residência permanente no País, se houver reciprocidade em favor de brasileiros, serão atribuídos os direitos inerentes ao brasileiro, salvo os casos previstos nesta Constituição.

Da forma em que foi escrita este enunciado, ficou implícito que este direito é somente dado aos portugueses, não se estendendo a nenhum outro país. Tal técnica de interpretação também é fundamenta para se entender o verdadeiro significado dos enunciados introduzidos no nosso ordenamento jurídico.

No caso da emenda constitucional nº 132, isso significa que, para que se possa entender os seus significados implícitos, deve-se observar a interação de seus enunciados com os já existentes na constituição e os princípios do direito brasileiro.

O IBS brasileiro foi inspirado na experiência dos países da União Europeia, principalmente a Alemanha. Entretanto, a partir do momento em que este tributo e seus enunciados entraram no ordenamento jurídico brasileiro, não podem ser influenciados por normas alienígenas (LYRA, 2025). Portanto, deve estar completamente em conformidade ao nosso sistema, em decorrência do princípio da soberania nacional.

3. DOS LIMITES DO CRITÉRIO MATERIAL DO IBS

O critério material diz respeito a comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, que são condicionados pelos outros critérios que formam o fato gerador (critério espacial e temporal) (CARVALHO, 2019). O significado da expressão “critério material”, para

os fins deste trabalho, será a descrição dos fatos presentes no fato gerador, também poderá ser entendido como a junção do objeto mais o seu verbo (CARVALHO, 2019).

O objetivo da criação do IBS e da CBS era a simplificação do nosso ordenamento jurídico, visto que diminuirá a quantidade de tributos existentes. Contudo, este acabou sendo um aspecto negativo da reforma, visto que houve pouco avanço na simplificação dos tributos (MAZZA, 2025).

Um dos exemplos mais claros desta falha é o critério material do IBS, que buscava englobar o máximo de atividades possíveis, mas que, devido a adequação deste tributo ao ordenamento jurídico ao qual ele está inserido, terá inúmeras limitações, que ainda serão estudadas por anos. As limitações que são impostas pelo ordenamento jurídico ao IBS não vêm apenas do subsistema do direito tributário, mas de todo o Direito brasileiro. Para se interpretar as normas no Brasil, é necessário não só relacionar as normas do direito tributário, mas de todo o ordenamento jurídico (RAMOS, 2020).

O objetivo do presente artigo não é exaurir o tema, apenas apresentar algumas limitações presentes no critério material do IBS e provar que este tributo acabou por não ter a base extremamente alargada como se buscava pelos legisladores.

3.1 Do critério material do IBS a luz dos significados mínimos das normas presentes na Constituição Federal

Passa-se agora a expor o resultado das análises feitas, começando com a abordagem dos significados explícitos trazidos pelos enunciados da emenda constitucional nº 132/2023 da Constituição Federal.

A Constituição Federal, a partir da reforma tributária, passou a descrever o fato gerador do IBS com o seguinte enunciado “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. A palavra central deste dispositivo é o termo “operações”. Assim como abordado na introdução deste trabalho,

a amplitude deste vocábulo e sua não delimitação pelo sistema jurídico tem sido alvo de discussões, cabendo ao jurista delimitá-lo (LYRA, 2025).

Deste modo, se torna importante corrigir um erro cometido por muitos intérpretes desta reforma. O Imposto Sobre Bens e Serviços não incide sobre os bens e os serviços, e sim sobre as operações. Essa pequena diferença distingue completamente a incidência (ÁVILA, 2024). Dizer que o IBS pode incidir, por exemplo, sobre bens é, pode gerar a bitributação de impostos, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico (COSTA, 2025), pois já existem tributos que incidem sobre a posse de bens, como o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR) e sobre a transmissão de bens, como o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

As operações com o IBS são, naturalmente, atos jurídicos, visto que estão dispostos em enunciados presentes na Constituição Federal (LYRA, 2025). Por serem atos jurídicos, demandam a observância de determinada forma e o cumprimento de determinados requisitos de validade e conduzem à produção de determinados efeitos. Portanto, sendo necessária a realização de um ato jurídico para a incidência do Imposto Sobre Bens e Serviços é impensável dizer que ele pode incidir sobre atos praticados por pessoas jurídicas ou físicas consigo próprias (ÁVILA, 2024).

3.2 O critério material do IBS sob a perspectiva da Constituição

Inicia-se agora a análise das limitações do critério material do IBS presentes na Constituição, de suma importância, visto que nela constam princípios e regras de maior hierarquia em comparação com as demais normas do sistema jurídico brasileiro (KELSEN, 1970).

Princípio é norma de elevado grau de conotação, sendo dotadas de abstração de generalidade. Todo conhecimento filosófico necessariamente possui princípios, que são base para a formação de enunciados daquele campo do conhecimento (REALE,

2001). Para o direito tributário, os princípios constitucionais são limites ao poder de tributar, que devem ser observados pelo ente público (RAMOS, 2020).

O próprio artigo que institui o IBS dispõe, em seu parágrafo §1º, que o IBS será regido pelo princípio da neutralidade. Logo, o termo operações, presente na hipótese de incidência de tal tributo, também deve ser interpretado pelo mesmo princípio. O princípio da neutralidade tributária aponta que os tributos, a carga tributária e as regras de tributação não devem influenciar as decisões dos agentes econômicos (LIMA, LESSA, 2025).

Apesar dos tributos serem uma forma de coerção, não há oposição entre tributos e liberdade, desde que a tributação seja razoável e nem retire certas escolhas fundamentais do âmbito de decisão do indivíduo (ÁVILA, 2011). Apesar da distorção econômica ser inevitável, os tributos devem ser norteados pela livre concorrência e pela competitividade (MANEIRA, 2005).

Diante o exposto, resta evidente que o princípio da neutralidade pressupõe atividade econômica. Do mesmo modo, a expressão “operações” se mostra, neste contexto, um sinônimo de negócio jurídico de conteúdo econômico. Essas operações ocorrem com bens, direitos e serviços, portanto, essas três espécies qualificam “operações” e, deste modo, essas três espécies do gênero “operações” deverão ser provenientes de negócios jurídicos à luz do Direito Privado (ATALIBA, GIARDINO, 1984) e, como tais, deverão respeitar os requisitos de forma e validade naquele ramo previstos (ÁVILA, 2024).

Não só há previsão expressa para o princípio da neutralidade, mas também está previsto no artigo 156, §1º, VIII da Constituição Federal o princípio da não cumulatividade, sendo ambos princípios relacionados a atividade empresarial. Portanto, não faria sentido prever o princípio da neutralidade e determinar-se a não cumulatividade de tais tributos se a eles não fossem atribuídas categorias empresariais, independentemente se a atividade é com bens materiais, imateriais, direitos ou serviços.

Portanto, assim como será abordado no tópico seguinte, é inconstitucional a disposição que afirma que este tributo também incide sobre algumas atividades sem proveito econômico.

3.3 O critério material do IBS a partir dos significados implícitos das normas

A Constituição Federal estabelece o princípio da capacidade contributiva, este princípio carrega o pressuposto que as atividades em que incidem este princípio deverão ter atividade econômica concreta e efetiva (ÁVILA, 2024). Ao interpretar o Imposto Sobre Bens e Serviços a partir deste princípio, pode-se chegar à conclusão de que ele limita a expressão “operações”, portanto, novamente chegar à conclusão de que este tributo não pode incidir sobre atividades sem cunho econômico.

Da mesma forma, se for usado o entendimento de que essa relação jurídico-econômica é uma relação de consumo, a única forma do negócio jurídico que incide o Imposto Sobre Bens e Serviços ser de cunho econômico é ele ser oneroso (ROLIM, 2025). Desta forma, o legislador, ao editar a norma complementar do IBS, deveria se ater que o Imposto Sobre Bens e Serviços, necessariamente, incide sobre atividades onerosas, em que, obrigatoriamente, deve ser exigida uma contraprestação.

O princípio da legalidade estrita também torna inviável a incidência do IBS sobre operações sem expressão econômica, visto que este torna necessário que os enunciados que delimitam o fato jurídico, estabelecendo as características de sua tipificação, sejam observados de modo que haja segurança na forma de previsibilidade (ROLIM, 2024). Não pode, então, a lei dar as características de algo e depois o qualificar como algo oposto. Dizer que o IBS incide sobre atividades não onerosas é dizer que essas podem se tornar onerosas através da presunção (ROLIM, 2024).

Sendo o IBS um tributo que incide sobre muitas atividades distintas, dizer que toda operação será atribuída um mesmo valor econômico, trará a abstrações com relação as condições qualitativas dos bens fornecidos, subjetivas de quem executa a prestação do serviço e da capacidade econômica de quem fornece e de quem

consome (ROLIM, 2025). É desconsiderar a subjetividade da operação para fazer com que ela se encaixe na lei, o que afronta o princípio constitucional da justiça fiscal.

Apesar da tentativa, por parte dos legisladores de instituir um tributo de base ampla, a própria constituição, em seu artigo 149-B, I, estabelece que o IBS e a CBS terão as mesmas regras com relação aos seus fatos geradores. Desta forma, a existência de regras nos referidos tributos implicam que estes possuem limitações e barreiras em sua incidência (LYRA, 2025).

Além disso, resta evidente a falta de limitação legislativa do IBS pela ocorrência de bitributação de impostos. Não é sensato imaginar que toda operação com bens e serviços incidirá o IBS, visto que, Constituição veda, de forma implícita a bitributação de impostos. A competência de instituir cada imposto é de competência privativa de cada ente federativo (PALSEN, 2025), outros impostos que incidem sobre algumas operações não poderão incidir também o IBS. Exemplos são as operações em que já incidem o IOF. Uma norma constitucional não pode gerar uma bitributação, já que tal prática é vedada pelo nosso ordenamento jurídico (Costa, 2025). Portanto, caso vigore a interpretação de que o IBS incide sobre todas as operações sobre bens direitos e serviços, esse tributo será inconstitucional.

Outra pressuposição que é possível ser feita é que os legisladores, apesar de terem buscado criar um tributo de base largada, já pensavam em suas limitações, visto que, com a reforma tributária foi incluído o artigo 149-B, I, da CF, que estabelece que o IBS e a CBS obedecerão às mesmas regras quanto aos seus fatos geradores. Se a Constituição estabeleceu a obediência a essas regras, é possível pressupor que existem balizas e limitações para os seus fatos geradores (LYRA, 2025).

Contudo, §8º do artigo 156-A, principalmente se analisado com inciso acima exposto, tem gerado divergências entre os cientistas do Direito. Este estabelece que

Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, **admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.** (BRASIL, 2023).

Alguns acreditam que os referidos enunciados são conflitantes, visto que referido parágrafo propõe uma definição pela negativa, o que não se encaixa no Direito. Ao descrever que um ato ou negócio jurídico é tudo o que não for “operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos” e sobre estes pode incidir o IBS, então atos simples do cotidiano, como almoçar, que não é uma operação com bem ou serviço, poderia ser classificado pela lei complementar como um bem ou serviço (LYRA,2025)?

Para o escritor, a pressuposição da limitação da hipótese de incidência do IBS e da CBS prevista no artigo 149-B, I, da CF, traz consigo a limitação ao legislador, que não pode tributar o que quiser, sem qualquer limitação (LYRA, 2025).

Já outros acreditam que é possível a conciliação dos dois enunciados, contudo, limitando a abrangência do §8º do artigo 156-A, da CF. Para que haja essa compatibilidade, a lei complementar deve primeiro definir o que são “operações com serviços”. Tal definição deve conter gênero ao qual devem pertencer os referentes que o conceito abrange e as características essenciais que os distinguem de outros (ÁVILA, 2024).

Assim, deve a definição de “operações com serviços” ser exatas, nem muito amplas, nem muito restritas, trazer definições essenciais, não podem ser vaga, obscura ou metafórica, e deve evitar termos negativos (ÁVILA, 2025).

Apesar desta discordância, ambos concordam que o critério material do IBS não pode ser vaga, devendo ser aplicados critérios objetivos para a incidência do referido tributo. A definição de operação não pode ser formada só por termos negativos, visto que isso tiraria a função de definir algo, que é informar e orientar (ÁVILA, 2024). Afinal, posso dizer que a maçã é uma fruta vermelha que não é um morango? Isso não é uma definição eficaz, pois essa poderia ser a descrição de outras frutas, então não cumpriria a função informativa da descrição.

4 CONCLUSÃO

A análise do critério material do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) demonstrou que, apesar da intenção do legislador de instituir um tributo de base ampla, a própria Constituição Federal impõe limites à sua incidência. A investigação evidenciou que a utilização de conceitos abertos, como o termo “operações”, exige interpretação cuidadosa, pois, se aplicada de forma irrestrita, poderia gerar situações de bitributação e contrariar princípios estruturantes do sistema tributário.

Constatou-se que princípios como a capacidade contributiva, a neutralidade, a não cumulatividade e a justiça fiscal funcionam como balizas que restringem o alcance do IBS, impedindo que ele incida sobre operações sem conteúdo econômico ou sobre fatos já tributados por outros impostos. A interpretação interacionista das normas mostrou-se fundamental para compatibilizar a inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 com o ordenamento jurídico vigente, garantindo unidade e coerência ao sistema.

Dessa forma, conclui-se que o IBS não pode ser compreendido como um tributo ilimitado, mas sim como uma exação sujeita a parâmetros constitucionais que delimitam seu critério material. O estudo reafirma a relevância da hermenêutica jurídica na aplicação das normas tributárias, sobretudo diante de reformas estruturais, e destaca a necessidade de futuras pesquisas sobre a regulamentação infraconstitucional do IBS, a fim de assegurar segurança jurídica e efetividade na sua implementação.

5 REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable: a treatise on legal justification.** Dordrecht/Boston/Lancaster e Tokyo, 1986, p. 113.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Núcleo da definição constitucional do ICM.** Revista de Direito Tributário ano 4, ns. 25 e 26, julho/dezembro de 1984. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

ÁVILA, Humberto. **Competência tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 52.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 20.

BULYGIN, Eugenio. **An Antinomy in Kelsen's Pure Theory of Law**(1990) 3. Ratio Juris, v. 1, p. 29 at 36-39.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito. O Construtivismo Lógico-semântico**, 7. ed. – São Paulo: Noeses.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. **Fundamentos jurídicos da incidência** – 11.ed., rev. e atual– São Paulo: Noeses, 2021, pag. 202

COHEN, Jonathan L. **Is conceptual innovation possible?** Erkenntnis v. 25, n. 2, 1986, p. 223.

DOS SANTOS, Mírian. **Norma jurídica: uma questão de linguagem**. *Veredas-Revista de Estudos Linguísticos*. Juiz de Fora, v.9, n.1 e n.2, p.107-121, jan./dez. 2005

LIMA, Daniel Serra, LESSA, Donovan Mazza. **O princípio da neutralidade tributária e a questão da inadimplência**. *Revista Estudos Institucionais*, v. 11, n. 2, p. 532-548, maio/ago. 2025.

LYRA, João Paulo. **Quão Amplo é o Critério Material do Fato Gerador do IBS?** *Revista Direito Tributário Atual* v.59. ano 43. P. 262-281. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025.

MANEIRA, Eduardo. **A Concorrência Tributária sob o Ângulo da Neutralidade Fiscal**. In *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, Vol. IV, julho/dezembro de 2005.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário - 11ª Edição 2025**. 11. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*. p.385.

NAVARRO, Pablo Eugenio. **Sistema jurídico, casos difíciles y conocimiento del Derecho**. 1993.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen**. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador e do Administrador: Normas jurídicas, Fatos Jurídicos e Prova**. São Paulo: Noeses, 2020.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ROLIM, Júlio Yuri Rodrigues. **A incidência de IBS e CBS sobre operações sem expressão econômica: inconstitucionalidade ou exercício regular da competência tributária?** revista tributária de finanças públicas. v. 163, 2024