

Quão Amplo é o Critério Material do Fato Gerador do IBS?

How Broad is the Material Criterion of the Taxable Event of the IBS?

João Paulo Barbosa Lyra

Doutorando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Mestre em Direito Processual pela Universidade Federal do Espírito Santo.

Advogado em Vitória e São Paulo. *E-mail:* joaopaulo.lyra@me.com.

Recebido em: 5-2-2025 – Aprovado em: 20-3-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.12.2025.2693>

Resumo

Este artigo visa a demonstrar que o critério material do fato gerador do IBS não é amplo e irrestrito na medida em que encontra balizas nos sentidos mínimos dos textos constitucionais, na interpretação interacionista que a unidade constitucional pressupõe e nos aspectos linguísticos expressos, implícitos, pressupostos e implicados. Para alcançar esse objetivo, na primeira parte, são demonstradas que as expressões textuais têm significado mínimo, que a interpretação adequada de novos enunciados é a interacionista e que há significados linguísticos embutidos nas expressões literais. A análise conduziu à conclusão de que, ao se buscar ampliar as bases sobre as quais o IBS incidirá, acabou-se por restringi-la. Pode-se afirmar que o critério material do fato gerador do IBS é realizar operações com bens, direitos ou prestar operações com serviços, por meio de negócios jurídicos onerosos, no bojo de uma operação empresarial, praticados por pessoas jurídicas ou físicas, de forma habitual, desde que não incidam sobre fatos geradores próprios de outros tributos, tampouco haja sobreposição de tributação, com finalidade, após as etapas empresariais, de consumo.

Palavras-chave: tributos sobre consumo, fato gerador IBS, significados mínimos, interpretação interacionista, significados expressos, significados pressupostos, significados implícitos, significados implicados.

Abstract

This article aims to demonstrate that the material criteria of the IBS Taxable Event are not broad and unrestricted, as they are guided by the minimal meanings of constitutional texts, the interactionist interpretation that constitutional unity presupposes, and linguistic aspects that are expressed, implicit, presupposed, and implied. To achieve this objective, the first part demonstrates that textual expressions have minimal meaning, that the appropriate interpretation of new statements is interactionist, and that linguistic

meanings are embedded in literal expressions. The analysis led to the conclusion that the attempt to broaden the bases on which the IBS will be levied actually restricted it. It can be asserted that the material criterion of the IBS Taxable Event is to conduct operations with goods, rights, or provide operations with services through onerous legal transactions within the context of a business operation, performed habitually by legal or natural persons, provided they do not affect the specific tax events of other taxes, nor is there an overlap of taxation, with the aim, after business stages, directed towards consumption.

Keywords: consumption taxes, IBS taxable event, minimal meanings, interactionist interpretation, expressed meanings, presupposed meanings, implicit meanings, implicated meanings.

1. Introdução

A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pela Emenda Constitucional n. 132/2023 trouxe alterações sensíveis no sistema tributário brasileiro, especialmente ao estabelecer, no art. 156-A, § 1º, da Constituição Federal¹, as diretrizes para seu fato gerador. O texto constitucional emprega o vocábulo “operações”, terminologia que teria o condão, segundo alguns², de designar *qualquer negócio jurídico* que envolva a circulação de riquezas³. Há os propagadores a afirmar que o IBS pode incidir sobre uma base ampla⁴.

A previsão de que o tributo incidirá sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” suscita a questão principal, a ser versada neste estudo:

1. *Quão amplo* é o critério material do fato gerador do IBS, sob a perspectiva *constitucional*?

A partir dessa questão, outra subsequente é apresentada: em que medida os enunciados constitucionais definidores das materialidades do IBS interagem com o Sistema Tributário Nacional e delimitam a discricionariedade do legislador infraconstitucional para especificar as operações tributáveis?

¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, § 1º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1º dez. 2024.

² APPY, Bernard, ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023, p. 190.

³ CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 126.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaio de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021, p. 16.

Um exemplo prosaico que ajuda a ilustrar o problema. Imagine-se a hipótese em que uma pessoa física, que não é contribuinte habitual, aluga seu carro. Tal operação, à luz do conceito de “serviço” adotado para o ISS, não está sujeita à tributação, conforme já consolidado pela Súmula Vinculante n. 31 do Supremo Tribunal Federal, que exclui a locação de bens móveis da incidência do referido imposto⁵. Hoje, com o IBS, essa questão está superada e haverá a tributação no exemplo dado?

Para responder essas questões, é imperativo compreender a metodologia a ser adotada neste estudo, porquanto vários são os caminhos para firmar proposta interpretativa de um signo constitucional⁶.

Dessa forma, o pressuposto metodológico do estudo é de que a interpretação de signos constitucionais como, por exemplo, *operações* exige mais do que a leitura isolada do texto normativo: impõe um esforço de integração entre o conteúdo expresso nos dispositivos constitucionais, por meio de interpretação interacionista do sistema jurídico, os significados mínimos culturalmente atribuídos aos termos empregados e, especialmente, aos significados expressos, acarretados, pressupostos, implícitos e implicados dos enunciados trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Circunstâncias alienígenas têm de adequar-se à Constituição Federal Brasileira.

Com base nessa perspectiva, o presente estudo adota uma abordagem interpretativa que parte dos significados expressos nos enunciados constitucionais e os integra ao ordenamento jurídico mediante uma análise interacionista. Essa metodologia reconhece as interações verticais e horizontais entre as normas, bem como a necessidade de harmonizar os textos normativos com os princípios que conferem *unidade* ao sistema tributário.

O objetivo deste trabalho é simples, claro, inicial, e não exaustivo: desvendar os elementos estruturantes do critério material do fato gerador do IBS, demarcando sua amplitude.

2. O percurso da significação jurídica: texto e norma

Interpretar é adscrever significados aos textos jurídicos⁷. Parte-se do enunciado para a reconstrução da norma. A norma é o resultado da atividade interpretativa do enunciado. Atribui-se sentido ao texto jurídico⁸ no ato interpreta-

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n. 31*. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 11 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em: 1º dez. 2024.

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Néli-da Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Botallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 331-343.

⁷ GUASTINI, Riccardo. Production of rules by means of rules. *Rechtstheorie* n. 17, 1986, p. 299.

⁸ GUASTINI, Riccardo. Filosofia del diritto positivo – lezioni a cura di Vito Velluzzi. *Analisi e diritto*. Torino: G. Giappichelli, 2017, p. 307.

tivo⁹; é o seu sentido¹⁰ captado e recriado. Parte-se do texto como objeto da interpretação para se reconstruir seu significado normativo como resultado¹¹. O texto é o ponto de partida; é uma fração da norma jurídica¹², mas ainda não a é.

Daí se concluir não haver necessária correspondência entre o texto e a norma a partir dele criada. É possível haver normas oriundas de apenas um dispositivo, assim como haver única norma a partir de alguns enunciados. Não há correspondência biunívoca entre texto e norma¹³.

A singularidade dessa diferenciação pode esconder a complexidade do processo interpretativo¹⁴. A quem compete interpretar, a partir de quais fontes, com base em quais argumentos, quais são os conteúdos sintáticos, semânticos e pragmáticos dos enunciados, de que forma eles se intercambiam e se inter-relacionam entre o texto e o contexto linguístico e extralinguístico¹⁵?

Dessa separação, constata-se que o significado dos textos não é a eles intrínseco; depende do seu uso e de sua interpretação¹⁶. Isso, todavia, não significa que não existam sentidos mínimos anteriores ao uso e à interpretação das palavras. A interpretação não se dá sem parâmetros; sem limites, tampouco os textos jurídicos são vazios de conteúdo. Há códigos sociais que estipulam significados mínimos aos textos¹⁷. A partir desses significados mínimos é que o intérprete reconstruirá a interpretação possível do enunciado¹⁸.

Como o enunciado prescritivo tem propósito de influir, modificar ou dirigir o comportamento do destinatário¹⁹, ele deve ter *força e significado*. Para ele ter força e significado, precisa ter significado mínimo a partir do qual recriam-se as

⁹ SESMA, Victoria Iturralde. *Interpretación literal y significado convencional: una reflexión sobre los límites de la interpretación*. Madrid, 2014, p. 26.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025, p. 52.

¹¹ GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milão: A Giufrè, 2004, p. 63.

¹² GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 10. ed. refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2021, p. 35.

¹³ GUASTINI, Riccardo. *Nuovi studi sull'interpretazione. Studi di filosofia analitica del diritto*. Roma: Aracne, 2008, p. 21.

¹⁴ PAIVA, Marcus Vinícius de. As diferentes dimensões normativas da realização da renda. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 455.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025, p. 107-121.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed., p. 52.

¹⁷ AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht/Boston/Lancaster e Tokyo, 1986, p. 112-113.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025, p. 36.

¹⁹ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2016, p. 92.

normas. Ao longo dos tempos, as palavras são usadas em contextos a partir de práticas reiteradas, consensos científicos, convenções sociais e seus termos evoluem a partir disso²⁰. Estabelecem-se expectativas comunicacionais²¹ a partir das quais as palavras são tomadas como meio linguístico. Assim, os seres humanos agem diariamente: não existem, a cada manifestação, definições de novas palavras; elas são pressupostas. Seria um contrassenso entender que, a cada nova conversa, o falante inventasse e estipulasse palavras novas. Não é correta a afirmação de que não se tem nenhum significado, em verdade, há *algum* significado²². Uma coisa é afirmar que há textos normativos com múltiplos significados, de forma a admitir múltiplas interpretações; outra é dizer que não há significado algum nos textos²³.

Para os fins deste trabalho, importa que as palavras e enunciados utilizados em especial no Direito têm notas prévias de significação que não poderão ser ignoradas quando de seu uso. O propósito aqui é analisar os enunciados normativos trazidos ao ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, especialmente os enunciados direta e indiretamente vinculados à hipótese de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). São eles novos termos a serem aplicados isoladamente e sem contextualização com os demais dispositivos constitucionais? Seus termos instauram novas significações ou incorporam sentidos anteriormente existentes? A partir deles, podem ser entendidos e definidos, de forma aberta e sem amarras, todos os itens do núcleo do critério material do seu fato gerador apenas com base em lei complementar ou nos demais instrumentos normativos infraconstitucionais?

A concretude da significação dos dispositivos constitucionais trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 reclama a devida interpretação de seus enunciados a partir do todo constitucional. Mas como se dá a interpretação do “todo constitucional” no âmbito do Direito Tributário Constitucional, em especial, para se interpretarem os termos trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023? Inicia-se com a análise da interpretação isolacionista e a interpretação interacionista.

2.1. O percurso da significação jurídica: a interpretação isolacionista e a interpretação interacionista

O significado dos termos pode partir de uma interpretação isolacionista ou interacionista. Segundo a interpretação isolacionista, os significados das palavras

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Competência tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 52.

²¹ LAPORTA, Francisco J. *El Imperio de la ley: una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007, p. 181.

²² LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade*. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Juspodiv/Malheiros, 2024, p. 121.

²³ GUASTINI, Riccardo. *Intepretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 352.

não dependem dos significados das partes de seu respectivo enunciado, assim como de outros itens do mesmo enunciado²⁴. Têm significados estanques; o significado de um lexema, portanto, é qual uma ilha no arquipélago²⁵. Isolado de seu contexto, permanece uma ilha. Assim, seu significado independe de qualquer contexto²⁶. Trazendo ao caso sob exame, é como se os enunciados vindos por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023 ao texto constitucional tivessem sua interpretação isolada de todo o resto; como se seus dispositivos normativos tivessem significados fixos e alijados do todo. Como se o fato de determinada forma positiva de tributação em dado país pudesse *necessariamente* ser adotada no Brasil sem análise *total* dos dispositivos constitucionais.

A interpretação interacionista, por outro lado, afirma que o significado do item lexical depende tanto de sua relação com o significado do enunciado do qual faz parte quanto daquela que mantém com o significado dos outros itens lexicais do mesmo enunciado²⁷. Assemelham-se os significados a uma construção de parede com sacos de areia de diferentes tipos, na medida em que, apesar de os sacos de areias terem tamanhos distintos, eles se amoldam às situações particulares²⁸.

Pode-se afirmar que o significado de uma expressão complexa dependerá do influxo existente entre ela, os itens lexicais com os quais mantém relação vertical e horizontal, de modo que, em muitos casos, essa interação linguística culmine por condicionar os significados outrora isoladamente tidos por verdadeiros. Assim, os sentidos mínimos dos textos devem ser tomados em conta por meio de uma interpretação interacionista dos textos constitucionais de forma que o significado de seus termos seja adequadamente reconstruído pelo intérprete.

A interpretação interacionista, sob essa perspectiva, constitui uma manifestação específica da interpretação sistemática²⁹ e, em âmbito constitucional, ela ainda é mais relevante, na medida em que não apenas significados semânticos devem ser levados em conta, mas também seu contexto público compartilhado que oferece um enriquecimento contextual aos significados³⁰.

Há de haver a reconstrução dos significados textuais trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 à Constituição da República Federativa do Brasil le-

²⁴ COHEN, Jonathan L. Is conceptual innovation possible? *Erkenntnis* v. 25, n. 2, 1986, p. 223.

²⁵ ÁVILA, Humberto. A não comutatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, p. 141.

²⁶ SEARLE, John R. The background of meaning. In: SEARLE, John R. *et al* (org.). *Speech act theory and pragmatics*. Dordrecht: Reidel, 1980, p. 221.

²⁷ ÁVILA, Humberto. A não comutatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, p. 142.

²⁸ COHEN, Jonathan L. Is conceptual innovation possible? *Erkenntnis* v. 25, n. 2, 1986, p. 223.

²⁹ ÁVILA, Humberto. A não comutatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT, p. 143.

³⁰ SUNSTEIN, Cass R. *How to interpret the Constitution*. New Jersey: Princeton University Press, 2023, p. 30.

vando-se em conta: (a) os significados mínimos textuais já há anos consignados na cultura constitucional brasileira; (b) a interpretação interacionista, baseada no postulado da unidade do sistema jurídico e, portanto, (b.1) as conexões formais e materiais internas do ordenamento jurídico, a fim de reconstruir o seu significado a partir da relação necessariamente implicada da parte com o todo, de forma que a interpretação do texto pressupõe a do sistema da qual ela faz parte, e o sistema da qual ela faz parte a pressupõe³¹. Uma condiciona a outra mutuamente.

2.2. O percurso da significação jurídica: o significado expresso e o significado implícito

Ao dizer a um casal de amigos que vai à minha casa haver cervejas na geladeira, em um contexto de encontro entre amigos antigos, comunica-se não apenas o fato de haver bebidas na geladeira. Mas é *acarretado*, com essa afirmação, que o casal é conhecido e que ele ainda não havia bebido; é *pressuposto* haver um casal, uma geladeira e algumas cervejas; é *implícito* que o casal pode beber; e é *implicado* que os amigos devem sentir-se à vontade, que eles podem se servir³² e que são muito bem-vindos. Isso também acontece quando uma mãe, ao ver o filho, em virtude de um pequeno machucado em seu joelho, chorando copiosamente, afirma: você não vai morrer³³! Ela não está dizendo que o filho é imortal, mas está afirmando que ele não vai morrer daquele machucado e, por isso, ele não precisa chorar tanto. Embora todos esses significados tenham sido transmitidos, eles não foram ditos. Eles foram *pressupostos*, *acarretados*, *implícitos* e *implicados*.

É possível também concluir-se por um significado menor do que aquele que fora dito. Afinal, se o falante poderia ter dito, mas não disse, logo é possível se inferir que ele negou o que dissera³⁴. Assim, se pergunto “quantos alunos fizeram a prova?”, e respondem-me “alguns alunos fizeram a prova”, pode-se *inferir* que nem todos os alunos a fizeram. Ou quando afirmo “Paulo pode estar em seu escritório”, pode-se inferir que ele não esteja³⁵. O falante quer ser informativo e, por isso, quando ele pode dizer o mais, diz o menos, implica que ele negou o mais e permite que o seu destinatário entenda que se ele não o disse é porque não era para dizê-lo³⁶.

³¹ ÁVILA, Humberto. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário* v. 77. São Paulo, 2000, p. 105.

³² BACH, Kent. Meaning and communication. In: FARA, Delia Graff; RUSSEL, Gillian (org.). *The Routledge companion to philosophy of language*. New York: Routledge, 2012, p. 88.

³³ BACH, Kent. Meaning and communication. In: FARA, Delia Graff; RUSSEL, Gillian (org.). *The Routledge companion to philosophy of language*. New York: Routledge, 2012, p. 88.

³⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025, p. 80-81.

³⁵ ATLAS, Jay David; LEVINSTON, Stephen. It-clefts, infomativeness, and logical form: radical pragmatics. In: COLE, Peter (org.). *Radical pragmatics*. New York: Academic Press, 1981, p. 35.

³⁶ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 718.

Dessa forma, pode-se afirmar que tão importante quanto o que expressamente dito é o que também não o é de forma expressa, porém é *acarretado* (o que vem implícito logicamente a partir da sentença; são condições de verdade implícitas³⁷); o que é *pressuposto* (o que deve ser considerado verdadeiro para que o que é dito também o seja); e o que é *implicado* (o que se diz em adição ao que expressamente é dito³⁸).

Tudo o que até o momento foi consignado significa que os dispositivos trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 à Constituição Federal Brasileira devem respeitar (a) os significados mínimos dos textos outrora conhecidos no Ordenamento Jurídico Brasileiro, (b) a interação de seus enunciados com os dispositivos existentes na Constituição e (c) os significados embutidos nas superfícies sintáticas e semânticas dos enunciados. Dessa forma, a interpretação respeitará o postulado da unidade constitucional³⁹ de forma intersubjetivamente controlável e será uniforme com as regras e os princípios constitucionais.

Ademais, a ordem do Direito não se pode deixar levar por valores singulares desconexos ao todo constitucional⁴⁰; tampouco por critérios alienígenas sem a devida adequação ao ordenamento brasileiro⁴¹. Experiências legislativas no Canadá, na Nova Zelândia, na Índia ou em quaisquer outros lugares do mundo podem – e devem – servir de inspiração ao legislador brasileiro, porém o que nesses países é permitido não necessariamente o é aqui no Brasil. São inspirações em momento pré-legislativo; a partir do momento em que dispositivos lançados no ordenamento jurídico tornam-se parte de um todo e a ele devem adequar-se.

A singeleza dessas duas constatações permite concluir que a noção de sistema no Direito está ligada à totalidade jurídica e há, naquela, implícita a noção de limite⁴². Todos esses pressupostos serão importantes para alcançarmos as dimensões jurídico-constitucionais do critério material do fato gerador do IBS⁴³.

³⁷ DAHLMAN, Roberta Colonna. Entailment, presupposition, implicature. *The Cambridge handbook of the philosophy of language*. Cambridge: United Kingdom, 2022, p. 320.

³⁸ HORN, Laurence R. *Implicature. The handbook of pragmatics*. Manden: Blackwell Publishing, 2006, p. 3.

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 43.

⁴⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito na ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 21.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 16.

⁴² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: RT, 1976, p. 129.

⁴³ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;”

3. A significação aplicada: a amplitude do critério material do fato gerador do Imposto sobre Bens e Serviços

3.1. A interpretação interacionista, os aspectos expressos e respectivos significados mínimos do critério material do fato gerador do IBS

Começo pelos aspectos expressos presentes na superfície dos enunciados prescritivos trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023, assim como pelos demais enunciados também presentes na Constitucional Federal que, de forma direta e/ou indireta, devem ser interpretados com os novos dispositivos da Emenda Constitucional relativos, todos eles, a aspectos do fato gerador do IBS. Analisa-se, neste tópico, portanto, o que é *dito* de forma explícita pela Constitucional Federal⁴⁴.

Afora o mistifório existente sobre o conceito da expressão “fato gerador”⁴⁵, opto por adotá-lo como significado de notas lógicas necessárias e suficientes, previstas de forma abstrata e geral, capazes de permitirem a incidência tributária. Uso, portanto, a expressão “fato gerador” como hipótese de incidência; a previsão abstrata e geral a partir da qual permite-se a instituição de determinado tributo.

De forma ainda mais específica, ocupo-me do critério material do fato gerador, o qual é a descrição dos fatos ou conjunto fático que lhes dão suporte⁴⁶. É na Constituição que os critérios genéricos pressupostos para a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços devem ser encontrados⁴⁷.

O art. 156-A da Constituição Federal prescreve que o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. A palavra central desse dispositivo é *operações*. O dispositivo não determina que o imposto incide sobre bens, direitos ou serviços, mas sobre operações sobre bens, direitos e serviços. O que é algo completamente distinto⁴⁸.

Operações, porque presentes em enunciados prescritivos da Constitucional Federal, somente podem ser jurídicas⁴⁹. É uma premissa óbvia: o que está na seara jurídica é jurídica; quase uma tautologia. O complemento do enunciado “com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” é dependente exclusivo da significação existente mínima para o termo “operações”. E o lexema “operações” deve ser interpretado com o § 1º⁵⁰ do art. 156-A, o qual determina que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 713.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 54-55.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 588.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 38.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 713.

⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 92.

⁵⁰ “§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:”

Ora, neutralidade pressupõe atividade econômica⁵¹. Dessa forma, posso afirmar que a palavra “operações” tem conceito sinônimo de negócio jurídico de conteúdo econômico⁵². Conteúdo necessariamente em uma operação com finalidade econômica. Afinal, é a operação que causará um negócio jurídico “com bens materiais ou imateriais”, “direitos” ou “serviços” e não o contrário⁵³. Bens, direitos e serviços qualificam “operações” e, portanto, essas três espécies do gênero “operações” deverão ser provenientes de negócios jurídicos à luz do Direito Privado⁵⁴ e, como tais, deverão respeitar os requisitos de forma e validade naquele ramo previstos⁵⁵.

Mais: não apenas existe a previsão expressa do princípio da neutralidade, mas há também a previsão expressa da não cumulatividade tributária, prescrita no inciso VIII⁵⁶ do mesmo art. 156-A, as quais caminham *pari passu*⁵⁷ e, também, ambas pressupõem uma cadeia econômico-empresarial. 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 tanto de circulação de mercadorias e direitos como de prestação de serviços.

É o caso, por exemplo, da pergunta formulada na introdução acerca da incidência ou não de ISS sobre locação de bem móvel. Como fica agora com o IBS? Fica na mesma situação, na medida em que o pressuposto da prestação de serviço permanece; digo mais: foi reforçada.

Pode-se afirmar, portanto, ser inconstitucional qualquer tentativa de o legislador infraconstitucional vindicar a tributação de fato não oneroso e que não consubstancie relações jurídicas bilaterais.

3.1.1. Ainda os aspectos expressos: os incisos I e II do art. 154, ambos da Constituição Federal

A despeito de não ser o objetivo deste estudo o tema da competência compartilhada, algumas palavras são importantes acerca da competência tributária

⁵¹ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor agregado e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 30-32.

⁵² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* ano 4, ns. 25 e 26. São Paulo: RT, jul./dez. 1984, p. 109.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 246.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* ano 4, ns. 25 e 26. São Paulo: RT, jul./dez. 1984, p. 108.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 714.

⁵⁶ “VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)”

⁵⁷ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor agregado e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 27.

para a instituição do IBS, na medida em que a amplitude do sentido de seu fato gerador dependerá da correta interpretação interacionista com os dispositivos de todo o ordenamento constitucional, com isso respeitando o cânone *Noscitur a sociis* segundo o qual o significado de um termo se conhece por suas companhias⁵⁸.

O Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos do *caput* do art. 156-A da Constituição, é de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e Municípios. Apenas para o IBS há a competência compartilhada; para os demais tributos, como o IPTU (inciso I do art. 156 da CF/1988), o ITBI (inciso II do art. 156 da CF/1988), o ITCMD (inciso I do art. 155 da CF/1988), entre outros, as competências respectivas permaneceram privativas, razão pela qual o fato gerador do IBS não poderá alcançar manifestações fático-jurídicas já contempladas por outras competências.

Não poderá, por exemplo, a Lei Complementar instituidora do IBS vindicar tributar transferências imobiliárias onerosas, ou mesmo doações. Tal fato é reforçado pela prescrição do inciso I do art. 154 da CF/1988, segundo a qual compete somente à União tributar, por meio de lei complementar, novos fatos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo já discriminados pela Constitucional. Ora, esse dispositivo, de forma expressa, determina que a criação de fatos geradores compete *somente* à União, se outros *fatos geradores* não existirem. Dessa forma, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão alargar suas competências para alcançar fatos geradores outros⁵⁹. Afinal, somente à União cabe essa faculdade.

Por sua vez, o inciso II do art. 154 prescreve que somente a União pode instituir novos tributos estando eles ou não em sua competência, em caso de iminência de guerra externa. Ora, se a Constituição Federal, ela mesma, determina que *somente* à União cabe a sobreposição de competências e, ainda assim, em hipóteses excepcionais, não se pode permitir, portanto, aos Municípios, Estados e ao Distrito Federal tributarem fatos contemplados em competências privativas, que não foram revogadas até então. Não se permitem sobreposições de competências, portanto⁶⁰.

⁵⁸ CARSTON, Robyn. *Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic the theory. Law and language. Current Legal Issues.* Oxford: OUP, 2013, p. 26.

⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. A competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023.* São Paulo: Noeses, 2024, p. 182; ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 720; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.* Barueri: Atlas, 2023, p. 82.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 720. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.* Barueri: Atlas, 2023, p. 82.

3.2. A interpretação interacionista, os aspectos pressupostos e implícitos e respectivos significados mínimos do fato gerador do IBS

O primeiro aspecto *pressuposto* do fato gerador do IBS é que o substantivo “operações” pressupõe verbos para bens, direitos e serviços. Os verbos, por implicação do princípio da capacidade contributiva⁶¹, devem ser: *realizar* operações com bens e direitos e *prestar* operações com serviços. O “sempre que possível”, presente no princípio da capacidade contributiva, quer significar, juridicamente, “sempre que a estrutura do aspecto material do fato gerador o comporte”⁶². Quer-se com isso dizer que a capacidade contributiva é pressuposto de quem realiza a operação; de quem realiza o verbo pressuposto do substantivo “operações”. Aliás, em relação especificamente aos serviços, é inequívoco que seu pressuposto é uma operação de prestação de serviços, do contrário, bastaria a contratação do serviço para incidir o tributo, independentemente de sua efetiva prestação⁶³.

Outra *pressuposição* a delimitar o fato gerador do IBS está presente no art. 149-B da Constituição Federal, dispositivo trazido por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023 e que, em seu inciso I, determina que os tributos previstos no art. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, quais sejam, IBS e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), observarão as mesmas regras em relação aos *fatos geradores*.

Com efeito: se a própria Constituição, por meio da própria Emenda Constitucional n. 132/2023, determina expressamente que deve haver respeito aos fatos geradores do IBS e CBS é porque pressupôs que deve haver delimitações, balizas, peias, para os fatos geradores. Se prescreve que deve observar as mesmas regras sobre fatos geradores é porque pressupôs o conceito de “fatos geradores” e lhes pressupôs limites. Lembrando que fato gerador é um conjunto de fatos (*rectius*: notas lógicas conotativas) ou o estado de fatos (*rectius*: notas lógicas conotativas) a que o legislador vincula o nascimento da obrigação de um sujeito passivo determinado a pagar uma quantia tributária⁶⁴.

⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. A competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024, p. 182.

⁶² COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

⁶³ BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 300; BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. A competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024, p. 182.

⁶⁴ FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Brasileiras, 1964, p. 13.

O art. 149-B da CF/1988 também acaba implicando que o § 8º⁶⁵ do art. 156-A da CF/1988 é incognoscível e impede a calculabilidade do Direito, na medida em que procede a uma definição pela negativa e, como sabido, não se definem por negativa. Dito de outra forma: ao prescrever que um determinado ato, fato ou negócio jurídico é tudo o que não for “operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos” é uma falácia lógica: um beijo, um beliscão, um abraço ou uma carta não são operações com bens materiais ou imateriais e, por isso, poderiam ser classificadas como operações com serviços? É claro que não! Por quê? Porque não se define por negativas. Serviço jamais poderia ser qualquer operação não tida como bens ou direitos exatamente pelo impedimento implicado pelo art. 149-B da CF/1988.

Pressupôs-se, por meio do inciso I do art. 149-B da Constitucional Federal, não apenas que deve haver um fato gerador para a incidência do IBS e CBS, mas também, e sobretudo, pressupôs-se haver a necessidade de que ele o seja *limitado, conceituado* e que a palavra “fato gerador” não fora superada, tampouco que o legislador complementar pode tributar ao seu bel-prazer sob o pálio de uma suposta “mudança de paradigma tributário” a permitir uma tributação ampla e irrestrita de manifestações econômicas⁶⁶.

Se o conceito de fato gerador é pressuposto por intermédio do art. 149-B da CF/1988, entender seu núcleo material, ou seja, sobre quais notas conotativas lógicas deverão compor seu(s) critério(s) material(is), é fundamental para a tributação se efetivar dentro dos parâmetros constitucionais permitidos. É esse núcleo que confere o gênero jurídico ao tributo⁶⁷; o núcleo do fato gerador é a pedra de toque que guiará o legislador complementar. Eis sua relevância fundamental.

O que até aqui fora dito já é suficiente para afastar afirmações⁶⁸ de que há uma ampla base de incidência para aplicar-se o IBS⁶⁹. Por meio das premissas

⁶⁵ “§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.”

⁶⁶ CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 126.

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 298.

⁶⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaio de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021, p. 16.

⁶⁹ APPY, Bernard; ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços*: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023, p. 190; CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melis-

estipuladas nesse trabalho, claro está que enunciados trazidos a um texto constitucional não podem ser interpretados como se ilhas isoladas em arquipélago fossem, tampouco podem ser desconsiderados significados mínimos presentes nos textos do Ordenamento Jurídico. Essas particularidades determinam ao intérprete ver além do que fora dito e ver além do que ele gostaria de ver, por melhores que sejam suas intenções com essa conduta.

Em verdade, a Constitucional *prescreve* como o intérprete adscrever-lha-á. A interpretação interacionista determina que os novos enunciados, como sacos de areia, devem ser amoldados à realidade que era subjacente ao tema em que foram trazidos à Constituição.

Pressuposta também é a natureza onerosa e empresarial da expressão “operações”. Assim o é pela previsão do princípio da neutralidade no § 1º do art. 156-A da CF/1988, assim como pela previsão da não cumulatividade no inciso VIII, § 1º, do art. 156-A da CF/1988. Tanto a neutralidade como a não cumulatividade pressupõem atividade econômica onerosa, tendente a tributar, em etapas, as cadeias empresariais de produção. Do ponto de vista jurídico, o tributo transitará pela cadeia empresarial até chegar ao consumidor final, sobre o qual recairão *faticamente* os tributos sobre bens e serviços⁷⁰. Dessa forma, a Constituição Federal instituiu o exercício de atividade econômica como pressuposto de seu fato gerador⁷¹.

Conclui-se que o fato gerador do IBS jamais poderá ser gratuito, e digo mais: tais pressupostos conduzem à afirmação de que não apenas exija uma atividade econômica, mas que essa atividade econômica esteja necessariamente *dentro* de uma sistemática empresarial. Bens não postos à comercialização, por exemplo, não serão tributados na medida em que não estão dentro do espectro das “operações” empresariais sobre as quais incidirão, sobretudo, os princípios da neutralidade e a regra da não cumulatividade.

Essa situação é semelhante à do ICMS, uma vez que, nesse tributo, a palavra central, a *pedra de toque*⁷², também sempre foi o substantivo “operações”, e não propriamente seu complemento “circulação”.

Paradoxais tornam-se as tentativas de uma tributação de base ampla porque, na tentativa de ampliarem, reduziram-na. Agora, não é qualquer bem, mas somente bens *dentro* da sistemática empresarial e que se liguem ao bem que *reali-*

sa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 130-132.

⁷⁰ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 84-85.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 716.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 327.

zará as operações seguintes; tampouco será qualquer direito, mas somente direitos que se liguem ao bem ou ao direito que realizará as operações seguintes. Circunstância esta que se aplica também aos serviços.

3.3. A interpretação interacionista, os aspectos implicados e respectivos significados mínimos do fato gerador do IBS

Implicação é o que se comunica além do que expressamente dito⁷³. Em uma conversa informal durante um churrasco, uma pessoa pergunta a outra se ela sabe fazer churrasco. A pessoa inquirida responde: “eu sou gaúcho!” Afora o fato da verdade do que comunicado, ou seja, o fato de a pessoa ser gaúcha, ela também comunica – mesmo sem dizer – que pelo fato de ser gaúcho, sabe fazer churrasco. O Direito, como dito anteriormente, também assim procede.

Entendo que, além de a palavra *operações* pressupor relação jurídica onerosa com finalidade empresarial, ela também *implica* que as espécies por meio das quais as operações serão realizadas (bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços) deverão compor e ligar-se, necessariamente, à cadeia produtiva outrora pressuposta. É essa a dimensão pragmática implicacional da palavra “operações” a qual, afirme-se, não teve seu conceito redefinido, tampouco estipulado por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, razão pela qual incorporou o significado jurídico conceitual anterior da palavra “operações”⁷⁴.

Ou seja: não é qualquer bem que será tributado, mas sim *bens* que sejam diretamente ligados às etapas nas quais o respectivo tributo será exigido. Se for um bem de consumo, por exemplo, não será tributado. Tal raciocínio vale para os assim chamados *direitos* e para os *serviços* também. É o caso do antigo debate sobre se incide ISSQN sobre locação de bens móveis: se antes da EC n. 132/2023 havia discussão doutrinária, após a EC n. 132/2023 não há mais dúvidas: somente a prestação de serviço é tributada e, portanto, não se há falar de tributar-se a locação de bens móveis. Por mais paradoxal que seja, a Emenda Constitucional n. 132/2023, a despeito de seus idealizadores visarem à ampliação de sua base tributável, acabou por restringir ainda mais as “bases tributáveis” sobre as quais poderão incidir.

Corroborar esse raciocínio a implicação proveniente do inciso II⁷⁵, § 1º, do art. 156-A da CF/1988, segundo o qual o imposto “incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços reali-

⁷³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025, p. 87.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Competência tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

⁷⁵ “II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;”

zada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo *habitual* do imposto [...]” (destaquei). A ressalva quanto à habitualidade existe apenas no inciso II, e não no inciso I, o qual propriamente se refere às operações gerais com bens, direitos e serviços.

Dessa forma, se o legislador apenas ressaltou para as operações de importação e não ressaltou também para as operações em geral com bens, direitos e serviços, é porque implicou que essas últimas *devem ser* habituais⁷⁶. Interessante que há vozes contrárias a esse raciocínio com o argumento segundo de que essa restrição não dialogaria bem com a lógica de amplitude dos novos tributos⁷⁷. Bom que se diga que a *lógica* do tributo é sempre intraconstitucional. Ao jurista cabe observar os enunciados e interpretá-los de acordo com todos os dispositivos constitucionais e conforme os significados mínimos dos novéis termos trazidos ao ordenamento jurídico. Não se interpretam dispositivos de forma isolada de seus termos⁷⁸, tampouco por meio de legislação alienígena.

4. Conclusão

As considerações precedentes conduzem à conclusão de que a amplitude do critério material do fato gerador do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), descrito no art. 156-A, § 1º, da Constituição Federal, não é ilimitada e nem confere ao legislador infraconstitucional ampla discricionariedade para definir as materialidades tributáveis.

A utilização do termo “operações”, embora pareça designar *qualquer negócio* jurídico envolvendo bens, direitos ou serviços, não pode ser interpretada de maneira isolada e açodada pela propagada *amplitude*. Pelo contrário, a significação desse termo deve ser delimitada pelos termos constitucionais que sustentam o sistema tributário nacional, como o art. 154, I, II, o art. 149-B e pelos preceitos que orientam a neutralidade e a não cumulatividade do IBS. Assim, o critério material do Fato Gerador do IBS deve ser lido e interpretado de forma integrada, respeitando os limites semânticos mínimos dos enunciados, as competências tributárias, de forma interacionista preservando a *unidade* do sistema e pragmaticamente analisando-se o que é expresso, pressuposto, implícito e implicado.

Nesse sentido, o trabalho evidencia que a interpretação do termo “operações” pressupõe natureza jurídico-econômica e implica que o IBS incida sobre

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 718; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132*, de 20 de dezembro de 2023. Barueri: Atlas, 2023, p. 81.

⁷⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 137.

⁷⁸ GUASTINI, Riccardo. *Teoría e ideología de la interpretación constitucional: prólogo* de Miguel Cabonell. Madrid: Editorial Trotta, 2010, p. 71-72.

atividades *onerosas* e vinculadas a uma *cadeia empresarial*. Essa acepção não apenas exclui *negócios jurídicos eventuais* ou desconectados da atividade econômica, mas também demonstra a paradoxal conclusão a que os defensores de uma ampla base tributável deverão chegar: na ânsia pelo alargamento da base tributável acabaram por restringi-la.

Por conseguinte, o critério material do fato gerador do IBS é *realizar operações com bens, direitos ou prestar operações com serviços, por meio de negócios jurídicos onerosos, no bojo de uma operação empresarial, praticados por pessoas jurídicas ou físicas, de forma habitual, desde que não incidam sobre fatos geradores próprios de outros tributos, tampouco haja sobreposição de tributação, com finalidade, após as etapas empresariais, ao consumo.*

Referências

- AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht/Boston/Lancaster e Tokyo, 1986.
- APPY, Bernard; ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* ano 4, ns. 25 e 26. São Paulo: RT, jul./dez. 1984.
- ATLAS, Jay David; LEVINSTON, Stephen. It-clefts, infomativeness, and logical form: radical pragmatics. In: COLE, Peter (org.). *Radical pragmatics*. New York: Academic Press, 1981.
- ÁVILA, Humberto. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário* v. 77. São Paulo, 2000.
- ÁVILA, Humberto. A não comutatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual* v. 55, ano 41. São Paulo: IBDT.
- ÁVILA, Humberto. *Competência tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025.
- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2025.
- BACH, Kent. Meaning and communication. In: FARA, Delia Graff; RUSSEL, Gillian (org.). *The Routledge companion to philosophy of language*. New York: Routledge, 2012.
- BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos (org.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. A competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, § 1º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 dez. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n. 31*. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 11 fev. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em: 1º dez. 2024.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito na ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.
- CARSTON, Robyn. *Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic the theory*. Law and language. Current Legal Issues. Oxford: OUP, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.
- COHEN, Jonathan L. Is conceptual innovation possible? *Erkenntnis* v. 25, n. 2, 1986.

- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DAHLMAN, Roberta Colonna. Entailment, presupposition, implicature. *The Cambridge handbook of the philosophy of language*. Cambridge: United Kingdom, 2022.
- FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Brasileiras, 1964.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: RT, 1976.
- GRAU, Eros. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 10. ed. refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2021.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2016.
- GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo – lezioni a cura di Vito Velluzzi. Analisi e diritto*. Torino: G. Giappichelli, 2017.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milão: A Giufrè, 2004.
- GUASTINI, Riccardo. *Nuovi studi sull'interpretazione. Studi di filosofia analitica del diritto*. Roma: Aracne, 2008.
- GUASTINI, Riccardo. Production of rules by means of rules. *Rechtstheorie* n. 17, 1986.
- GUASTINI, Riccardo. *Teoría e ideología de la interpretación constitucional: prólogo de Miguel Cabonell*. Madrid: Editorial Trotta, 2010.
- HORN, Laurence R. *Implicature. The handbook of pragmatics*. Manden: Blackwell Publishing, 2006.
- LAPORTA, Francisco J. *El Imperio de la ley: una visión atual*. Madrid: Trotta, 2007.
- LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2024.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2023.
- MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.
- MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor agregado e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

- PAIVA, Marcus Vinícius de. As diferentes dimensões normativas da realização da renda. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaíos de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SEARLE, John R. The background of meaning. In: SEARLE, John R. *et al* (org.). *Speech act theory and pragmatics*. Dordrecht: Reidel, 1980.
- SESMA, Victoria Iturralde. *Interpretación literal y significado convencional: una reflexión sobre los límites de la interpretación*. Madrid, 2014.
- SUNSTEIN, Cass R. *How to interpret the Constitution*. New Jersey: Princeton University Press, 2023.