

Conflitos Aparentes na Reforma Tributária da Emenda Constitucional n. 132/2023

Apparent Conflicts in the Tax Reform of Constitutional Amendment 132/2023

Felipe Jim Omori

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela USP. Professor em curso de pós-graduação no IBET e no IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail:* fomori@klalaw.com.br.

Recebido em: 22-8-2025 – Aprovado em: 30-7-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.6.2026.2806>

Resumo

A (atual) Reforma Tributária trouxe inegáveis alterações estruturais na forma como as competências tributárias vinham sendo interpretadas e tratadas até o momento.

A escolha do legislador por uma materialidade de conteúdo semântico complexo e amplo e com vagueza considerável coloca um novo desafio aos intérpretes do Direito na dinâmica das relações dessas novas hipóteses de incidência com as existentes anteriormente. Tentaremos, neste breve artigo, iniciar a análise desse tema, sem pretensão de esgotá-lo, para buscar entender como as novas materialidades tributáveis pelo IBS e pela CBS devem ser interpretadas frente às demais previsões constitucionais de tributação.

O objetivo desse artigo é examinar os contornos interpretativos da materialidade dos dois novos tributos, frente aos demais tributos, para verificar situações em que pode haver um conflito ou sobreposição de competências. Tentaremos verificar se tais situações de conflito seriam efetivas, ou apenas aparentes.

Palavras-chave: reforma tributária, bens e serviços, operações, conflito de competência, materialidades tributáveis.

Abstract

The (current) Tax Reform has undeniably introduced structural changes to the way constitutional tax competence has been interpreted and applied thus far.

The legislator's choice to adopt a materially broad, semantically complex, and notably vague framework presents a new challenge to legal interpreters when analyzing the interaction between these new taxable hypothesis and those previously provided for in the Constitution. This brief article aims to initiate an analysis of the topic, without any intention of exhausting it, to seek to understand how the new possible taxable events for the IBS and CBS

should be interpreted in lieu with the other constitutional possibilities of taxation.

Our intent in this article is to examine the boundaries for interpretation of the materialities of the two new taxes, in light of the other existent taxes, to verify situations of possible conflict or overlap of taxable competences. We will try to verify whether such situations are effective conflicts, or only apparent.

Keywords: tax reform, goods and services, transactions, conflict of competence, taxable events.

1. Intuito do estudo

Toda reforma pressupõe mudança. Do contrário, não é propriamente uma reforma. A mudança pode ser maior ou menor a depender do que se pretende realizar.

O que se tem chamado de Reforma Tributária (com letras maiúsculas) é, na verdade, mais uma das diversas mudanças que já tivemos no Sistema Tributário ao longo de muitos anos.

Basta lembrar que a atual estrutura de nosso Sistema foi trazida, em grandes termos, também por uma reforma, quando da promulgação da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965¹.

Mas o espírito humano tende a se limitar a seu tempo e o afã de tentar revolucionar o *status quo* é compreensível, levando a se referir a essa (mais uma) Reforma Tributária como “A” Reforma Tributária.

E é inegável que muito foi alterado por meio da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023² (EC n. 132/2023). Se iremos alcançar o objetivo de acabar com a tributação regressiva e amenizar as desigualdades do país³ ainda é incerto, mas há novos institutos jurídicos colocados no texto constitucional que, agora, precisam ser estudados pelos cientistas do Direito e pelos Tribunais, para que se possa ter o entendimento sobre qual o real alcance da Reforma.

Com efeito, como ensina Humberto Ávila⁴, “quando empregadas pelo legislador, as palavras e expressões vêm carregadas de significados que preexistem à

¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma o Sistema Tributário. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 7 maio 2025.

² BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 7 maio 2025.

³ CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-Dual brasileiro. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 431-442.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 40-47.

atividade de interpretação desses termos em determinada situação”. Assim, não se pode simplesmente desconsiderar os significados mínimos dessas palavras ou expressões, a menos que o legislador não tenha a elas atribuído um sentido específico, sob pena de se violar a segurança jurídica e impedir que os indivíduos antecipem a atuação estatal e planejem suas vidas.

Qualquer que tenha sido a motivação da proposição dos projetos legislativos que deram origem à Reforma Tributária atual, devemos analisar e interpretar aquilo que efetivamente restou produzido pelo órgão competente para introduzir as normas em nosso ordenamento.

Tendo essa premissa em mente, é preciso, então, avaliar como as novas hipóteses de incidência criadas pela Reforma devem ser interpretadas, para definir os seus limites materiais e a forma como elas deverão interagir com as demais competências tributárias.

2. Objeto de estudo

Sabemos que a Reforma Tributária pretende extinguir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços (ISS), a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e, parcialmente, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Em seu lugar, trouxe três novos tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e o imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (que se tem chamado de Imposto Seletivo – IS).

As hipóteses de incidência do IBS e da CBS são as mesmas, tanto em razão das palavras similares utilizadas pelo legislador como por força do novel art. 149-B também inserido na Constituição pela EC n. 132/2023, que prevê que eles “observarão as mesmas regras em relação a: [...] fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos [...]”.

A sua incidência, então, é prevista no art. 156-A, para o IBS, e no art. 195, V, para a CBS, sobre “bens e serviços”, sendo que o § 1º do art. 156-A ainda complementa a materialidade do IBS para prever sua incidência sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

Importante notar que o art. 149-B, inserido pela mesma Emenda, prevê que o IBS e a CBS deverão obrigatoriamente (valendo-se do verbo “observarão”) seguir as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculos, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, além de imunidades, regimes diferenciados e regras de não cumulatividade e creditamento.

Então, a análise acerca do conteúdo semântico do critério material eleito para o IBS deverá ser replicada para a CBS e isso é relevante, pois o legislador constitucional reformador dedicou muito mais detalhes para as disposições do IBS do que para a CBS.

A principal tarefa deste artigo, portanto, é de compreender o que significa a incidência do IBS/CBS sobre operações com bens e serviços e como isso afeta a distribuição de competências tributárias feita pela Constituição.

3. Bens e serviços

Em relação à segunda parte do critério material (complemento do verbo), parece-nos que o conceito de “bens” foi mais bem elaborado no art. 156-A. O legislador expressamente considera que os bens englobam tanto os bens materiais quanto os imateriais e considera dentro dessa classificação os direitos.

Direitos em nosso ordenamento já possuem a natureza de bens móveis (art. 83 do Código Civil⁵), fazendo sentido que sejam incluídos na conceituação de “bens” utilizada pela Emenda e sendo louvável que tenha deixado isso exposto, para se evitar discussões futuras. A novidade, em comparação com o que vinha ocorrendo nas últimas décadas, é a expressa previsão da tributação de bens imateriais (categoria na qual os direitos se incluem).

Embora seja um novo tributo, o IBS surge como um sucessor do ICMS e do ISS, dos quais é possível retirar importantes lições e reflexões sobre a extensão interpretativa da legislação para fins de incidência tributária. Para o ICMS, os contribuintes discutiram durante anos a impossibilidade de sua incidência sobre bens incorpóreos, sob o argumento de que a referência ao termo “mercadorias” trazida pela Constituição original representaria apenas bens corpóreos.

O exemplo mais recente analisado pelo Supremo Tribunal Federal é o da tributação de *softwares*, na qual o Tribunal julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 1.945, n. 5.659 e n. 5.576, e declarou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre tais atividades, independentemente do meio de disponibilização do programa, tendo como um dos fundamentos o fato de que “essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria”⁶.

Quanto ao conceito de mercadoria, Hugo de Brito Machado⁷ ensinava que:

“Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem

⁵ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 13 maio 2025.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.576. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento em 3 ago. 2021. Tribunal Pleno. *DJe* n. 179, divulgado em 09.09.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5034199>.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 377-378.

disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens móveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinários, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias.”

O eminente Professor, então, faz uma análise tanto do conteúdo semântico intrínseco do termo mercadorias, para concluir que ele necessariamente deve se referir a um bem móvel corpóreo, quanto por uma análise extrínseca e sistemática da distribuição de competências, para concluir que tal termo não pode se referir a bens imóveis, pois essa categoria de bens está sujeita a outro tipo de tributação.

Na mesma linha, Roque Antonio Carrazza⁸ afirma que “toda mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”. Na recente reedição de sua obra sobre ICMS⁹ o professor reitera seu entendimento de que “quando a Constituição se referiu a mercadoria encampou conceito que já estava perfeitamente desenhado pela lei comercial (lei de caráter nacional)” e, mais ainda, que o núcleo do fato gerador do ICMS não é apenas a circulação de mercadoria, mas sim a realização de *operação* envolvendo a mercadoria¹⁰.

Havia, portanto, um conceito de mercadorias utilizado para fins de ICMS, de uso corrente no Direito, associado a bens corpóreos.

A eleição pela EC n. 132/2023 do termo “bens” e a conceituação expressa trazida por ela inegavelmente promovem a alteração do conceito utilizado para fins do ICMS. Não estamos falando dos mesmos “bens” utilizados na definição do termo “mercadoria” utilizado para o ICMS. A alteração em um determinado conceito jurídico é perfeitamente possível pelo legislador reformador, devendo, então, observar-se os efeitos desse novo conceito para fins de incidência tributária.

Em relação ao conceito de serviços, o legislador adotou o mesmo caminho inovador e previu que a lei complementar “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” (art. 156-A, § 8º).

Essa previsão pareceu querer superar as discussões que ainda não foram totalmente resolvidas no âmbito do ISS, no qual os contribuintes defendem que a

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 20. ed. rev. ampl., até a EC n. 132/2023. São Paulo: Malheiros, 2024, p. 63.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 20. ed. rev. ampl., até a EC n. 132/2023. São Paulo: Malheiros, 2024, p. 64.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 20. ed. rev. ampl., até a EC n. 132/2023. São Paulo: Malheiros, 2024, p. 61.

incidência apenas é possível sobre atividades onerosas prestadas em favor de uma terceira pessoa e que envolva uma obrigação de fazer. A própria discussão quanto à tributação dos programas de computador narrada acima é um exemplo disso.

O tema do conceito de serviços possui inúmeras discussões específicas para cada atividade, já tendo recebido diversas manifestações do Judiciário, como, por exemplo, a Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal n. 31, que estabelece que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”, adotando a linha de que o imposto pressupõe uma obrigação de fazer e não de dar e que, na locação, a atividade preponderante não envolve esse fazer.

E mostrando que o tema de fato comporta diversas formas de análise a depender do serviço, algum tempo depois o STF novamente analisou a incidência do ISS sobre os serviços de cessão de infraestrutura rodoviária (ADI n. 3.142, julgada em 5 de agosto de 2020), tendo decidido que se houver cumulação de tal atividade com prestação de serviços e não for possível segmentar o valor da cessão e o valor do serviço, a incidência seria legítima. Nesse julgado, o STF, porém, reiterou sua jurisprudência no sentido de que simples obrigação de dar não poderia motivar a incidência do imposto, mas compreendeu que, naquele caso, determinadas atividades relacionadas com esse tipo de cessão envolveriam um “fazer” indissociável, que sujeitaria toda a atividade ao ISS.

O objeto deste artigo não é o de aprofundar essa discussão, ou analisar a legitimidade desse entendimento, mas esses poucos comentários evidenciam que o conceito de serviço para fins do ISS é extremamente complexo e depende do tipo de atividade, mas vinha seguindo na jurisprudência a linha de que ele envolvia a prática de uma obrigação de fazer.

O conceito agora adotado pela Reforma Tributária, porém, é muito mais amplo, sendo “qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais”. Ainda deveremos acompanhar as possíveis discussões sobre essa definição, algumas das quais podemos antecipar como sendo (i) a legitimidade desse tipo de definição por exclusão, para se saber se o Direito admitiria um conceito amplo que poderia potencialmente conflitar com outras materialidades tributáveis; e (ii) se o termo “qualquer operação” deve ainda seguir a orientação de que seja uma operação que envolva uma obrigação de fazer.

4. O termo “operação”

Analizamos brevemente qual é o complemento do critério material do IBS e da CBS, sendo já possível vislumbrar potenciais discussões quanto ao conceito de bem e serviço trazido pela EC n. 132/2023.

É preciso, agora, analisar o que se deve entender como “operação” para uma visão completa sobre o critério material desses tributos. Esse termo é amplamente utilizado pela legislação do ICMS, fortemente relacionado com o termo “mercadoria” que vimos no tópico anterior.

Como já mencionado, Roque Carrazza¹¹ entende que o nascimento da obrigação de pagar ICMS depende não apenas de uma circulação de mercadoria, mas que tal circulação decorra de uma operação (negócio jurídico) mercantil.

O que seria, então, uma operação para fins do IBS e da CBS?

Aqui é importante repisar o alerta trazido por Humberto Ávila¹², no sentido de que, embora seja possível ao intérprete aplicar diferentes argumentos e técnicas de interpretação, não se pode utilizá-los de forma arbitrária, devendo-se observar se o ordenamento impõe, ainda que indiretamente, a prevalência de algum deles. Ainda, não pode o intérprete simplesmente criar significados¹³ para palavras e expressões, já que elas, quando utilizadas pelo legislador, vêm carregadas de significados preexistentes, a menos que expressamente alteradas ou cunhadas por ele.

A tarefa aqui, portanto, é a de buscar o significado do termo “operação”, tendo tais lições como parâmetro interpretativo.

Ao contrário do que ocorreu com o termo “bens” e o termo “serviços”, a EC n. 132/2023 não trouxe maiores explicações ou definições expressas que levem o intérprete a concluir que o termo “operação” teria sofrido inovação em relação àquilo que o ordenamento já vinha aplicando para o ICMS, assimilando esse fato jurídico ao contexto da mercancia. Ou seja, a utilização de um termo, já carregado de significado e amplamente debatido pelos operadores do Direito, sem maiores ressalvas pelo legislador constituinte reformador, leva-nos ao argumento implicado de que ele não pretendeu alterar o seu significado.

Isso faz sentido quando pensamos que o IBS e a CBS estão sendo criados no contexto da chamada tributação do consumo, como forma de racionalizar e otimizar (ou assim se pretende) a tributação dessa parcela da economia.

Embora tenhamos dito que, juridicamente, o texto posto possui prevalência em relação ao texto proposto, não se pode desconsiderar totalmente o contexto de determinada proposição legislativa, ainda que apenas como técnica subsidiária de interpretação. Nesse sentido, a justificativa da Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019, que originou a EC n. 132/2023, era a de que a “reforma da tributação sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões”¹⁴. Reforçamos, isso não é o que deve nortear a análise científica que estamos propondo, mas auxilia no contexto de interpretação dos conceitos que foram utilizados pelo legislador.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 20. ed. rev. ampl., até a EC n. 132/2023. São Paulo: Malheiros, 2024, p. 73-79.

¹² ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 44.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 67.

¹⁴ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369-&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 2 jun. 2025.

Retornando ao texto posto, a EC n. 132/2023 faz referência ao termo “consumo”, no sentido que aqui tratamos, apenas uma vez, no art. 18, em que prevê que “eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I do *caput* deste artigo poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o *consumo* de bens e serviços”. A medida do inciso I do *caput* do artigo diz respeito ao projeto de lei para reforma da tributação da renda.

Essa singela menção, porém, é suficiente para corroborar o que mencionamos acima, de que o termo “operação” deve ser lido em um determinado contexto, qual seja a atividade relativa ao consumo de bens e serviços e não toda e qualquer atividade.

Isso dá conformidade à interpretação sobre o que se deve entender por “bens” e “serviços” e, sobretudo, indica a linha de interpretação dessa nova materialidade tributável em relação às demais preexistentes.

Ainda, no novo art. 156-A inserido pela EC n. 132/2023, o seu § 1º, inciso II, prevê a incidência do IBS sobre importação de bens materiais e imateriais por pessoa física “ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto”, reproduzindo uma redação muito similar à utilizada pelo art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição, que trata da incidência do ICMS sobre a importação de bens e que foi incluída pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001, editada, justamente, para superar as discussões existentes sobre a possibilidade da incidência de tal imposto sobre importações realizadas por pessoas físicas sem habitualidade e fora do contexto da mercancia.

Tal redação evidencia que o pressuposto da incidência do ICMS era a existência de habitualidade e o contexto comercial, mas que, por uma decisão legislativa, estava sendo superado pela alteração do texto constitucional.

O mesmo racional subsidia a interpretação acerca do IBS, seja por que a expressão “ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto” implica que a hipótese de incidência regular do imposto é aquela ocorrida no contexto comercial habitual – do contrário, a previsão de tal dispositivo seria desnecessária; seja porque, assim como ocorreu com o ICMS, a necessidade de se incluir tal previsão é uma reiteração do legislador constituinte originário de que se está criando uma exceção à incidência do tributo, de forma a evitar discussões sobre o tema.

É dizer, a mesma ferramenta de coibição de discussões sobre a abrangência do critério material do imposto na importação foi repetida, o que evidencia que o legislador constituinte vê similaridade jurídica nas duas situações e valida a interpretação de que a incidência do IBS/CSB deve pressupor a habitualidade e o contexto comercial/negocial, com exceção das situações por ele expressamente ressalvadas.

Nas definições trazidas pela Lei Complementar n. 214/2025¹⁵, que institui os novos tributos, o termo “consumo” é utilizado em maior grandeza, como por

¹⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o

exemplo já em seu art. 2º, que prevê que a neutralidade do IBS/CBS deve evitar a distorção de decisões de consumo e de organização da atividade econômica. Mais adiante, no art. 64, ao tratar do conceito de importação para fins do IBS/CBS, faz novamente referência ao “fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior cujo *consumo* ocorra no País” e que “na hipótese de haver *consumo* de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, concomitantemente no território nacional e no exterior, apenas a parcela cujo *consumo* ocorrer no País será considerada importação” (§ 3º), relacionando o consumo inclusive a direitos. E assim também ocorre em diversos outros dispositivos.

O art. 4º da referida Lei, ao conceituar o termo “operação”, relaciona o termo com o “fornecimento com contraprestação” de bens ou serviços. Ao conceituar o “fornecimento”, a Lei também se vale de definições amplas como sendo (i) a entrega ou disponibilização de bem material; (ii) a instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito; ou (iii) prestação ou disponibilização de serviço.

É uma definição extremamente aberta, mas ao mesmo tempo incompleta. Uma leitura mais apressada poderia levar a entender que toda e qualquer dessas operações, independentemente do seu contexto, estaria abrangida pelo IBS/CBS.

Isso, porém, ignoraria os demais dispositivos da própria Lei que fazem referência ao contexto do “consumo”, além do próprio art. 4º, que prevê uma contraprestação, levando o intérprete também para o âmbito comercial/do consumo, similar ao do ICMS e ISS, diferindo de um outro negócio jurídico oneroso, fora desse contexto (poderia, por exemplo, o legislador ter utilizado a expressão “fornecimento oneroso”, mais amplo, ao invés do uso da “contraprestação”). Ainda, a primeira leitura também ignoraria a moldura constitucional mencionada acima.

Então, entre uma leitura isolada das definições do termo “fornecimento” do art. 4º da Lei, e uma leitura sistemática, que considere (i) o contexto histórico da edição dessas normas; (ii) o texto positivado pela EC n. 132/2023; (iii) os demais termos da própria LC n. 214/2025; entendemos que a mais adequada é esta segunda.

5. Análise de alguns possíveis conflitos (aparentes)

Toda essa leitura do critério material do IBS/CBS é importante, como dissemos na introdução deste artigo, para se verificar como deveremos interpretar a sua incidência em face das demais materialidades eleitas pela Constituição para tributação.

Defendemos acima que a expressão “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” é sim mais ampla do que a materialidade anteriormente existente para o ICMS e ISS, e mesmo PIS/Cofins, mas deve

Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 16 jan. 2025.

ser lida de forma sistemática e dentro dos limites colocados pelo legislador constitucional reformador.

Tributa-se, então, bens móveis ou imóveis, além de bens imateriais e direitos, e outros fornecimentos de atividades não enquadradas nestes conceitos, que passam a ser consideradas serviços para fins do IBS/CBS.

Mas tudo isso dentro do contexto comercial, habitual (com exceção da importação, que não tem esse requisito) e de consumo.

Assim, defender que o IBS/CBS poderia incidir sobre toda e qualquer operação envolvendo bens, direitos e serviços, a nosso ver, é uma leitura que não encontra fundamento no texto positivado, ainda que essa pudesse ser a expectativa de alguns operadores do direito.

Com efeito, se assim não fosse, qual teria sido o motivo para que a EC n. 132/2023 tivesse adequado algumas das demais materialidades tributáveis?

A referida modificação constitucional, por exemplo, alterou o art. 153, V, que a partir de 2027 (conforme cláusula de vigência de seu art. 23, I) deixa de prever a incidência do IOF sobre seguros.

Ainda, ao tratar do chamado Imposto Seletivo, previu também no art. 153, § 6º, V, que ele “poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos”.

Dessas passagens, depreendemos que essas alterações implicam que o legislador reformador não pretendeu abolir a divisão rígida de materialidades tributáveis, já que do contrário, não haveria necessidade de se preocupar com a tributação de seguros, ou mesmo de deixar expresso que o IS terá uma exceção à regra aplicável aos impostos (art. 154 da Constituição), permitindo que ele, dada sua natureza, incida sobre fatos geradores ou bases já eleitas. Fora de tal exceção expressa, a regra é que os fatos geradores e as bases de cálculo já atribuídos pela Constituição devem ser lidos de forma privativa.

Ora, se o IBS/CBS fosse incidir sobre toda e qualquer operação envolvendo bens, direitos e serviços, o art. 153 não precisaria ter sido alterado. Ainda que se dissesse que a alteração seria necessária por uma questão de carga tributária sobre o mercado de seguros, isso se resolveria com a redução da alíquota do IOF, como ocorre tão facilmente atualmente, sem que fosse preciso subtrair tal materialidade do campo de incidência desse imposto.

Ainda no âmbito das análises sistemáticas, o art. 10 da EC n. 132/2023 elenca quais são as atividades financeiras e com imóveis a serem regulamentadas por Lei Complementar, para fins de incidência do IBS.

O seu inciso I elenca uma série de atividades que serão classificadas como serviços financeiros, incluindo operações de crédito, câmbio, seguro, consórcios etc. O inciso II trata das operações com bens imóveis, listando a construção e a incorporação imobiliária, o parcelamento do solo e a alienação de bem imóvel, a locação e o arrendamento de bem imóvel, e a administração e a intermediação de bem imóvel.

Algumas dessas atividades podem ocorrer fora da habitualidade ou do contexto do comércio/consumo, mas fosse esse o intuito do legislador – de que o IBS/CBS incidisse sobre toda a qualquer operação ou serviço –, qual seria a necessidade de elencar quais seriam os serviços financeiros e as operações com bens imóveis alcançáveis pelos novos tributos?

A nosso ver, esse rol de operações e serviços tributáveis visam limitar a incidência sobre atividades que ocorrem no contexto comercial/de consumo, havendo sim uma delimitação por parte do legislador constitucional reformador para fins de incidência do IBS/CBS. Não se previu uma incidência ampla e irrestrita, nem de forma expressa e nem de forma implícita.

Ainda no âmbito da atividade envolvendo imóveis, há um rico campo de potencial conflito, ao considerarmos a existência do chamado Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência dos Municípios.

A prevalecer o entendimento de que o IBS/CBS teriam incidência ampla e irrestrita, uma compra e venda de imóvel único, entre duas pessoas físicas, estaria sujeita a tais tributos, cumulando-se com o ITBI, em um favorecimento pouco razoável, a nosso ver, dos Municípios, que tributariam tal materialidade por meio de dois impostos.

Mas como a interpretação das normas jurídicas não pode depender de argumentos consequentialistas ou econômicos, é preciso notar que, do texto constitucional que vimos acima, porém, não nos parece adequado compreender que o IBS/CBS irá incidir em todas as operações sujeitas ao ITBI, quando considerarmos, novamente, o contexto normativo do IBS/CBS no setor do comércio/consumo, além da preocupação do legislador constituinte em redistribuir as competências tributárias na EC n. 132/2023, como feito com a tributação dos seguros, por exemplo.

Ao inserir uma materialidade tributável mais ampla do que a existente anteriormente, a nosso ver, o legislador pretendeu uma nova divisão e atribuição das competências tributárias, que deve ser lida assim como já se fazia em relação ao texto anterior.

Não houve alteração por meio da EC n. 132/2023 que indique expressamente que a competência tributária, a partir de agora, comportaria uma bitributação do IBS/CBS sobre todas as demais materialidades. Ao contrário, a leitura sistemática, em mais de uma passagem, indica o contrário.

Esse tema, aliás, ganhou também destaque recente, com a afetação do Tema n. 1.391, pelo Supremo Tribunal Federal, no qual a Corte analisará a “constitucionalidade da incidência de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) sobre o ganho de capital na doação a título de adiantamento de legítima”¹⁶. Nesta discussão,

¹⁶ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp?txtTituloTema=1391>. Acesso em: 9 jun. 2025.

os contribuintes argumentam, justamente, que a incidência do imposto de renda sobre o adiantamento de legítima, quando da avaliação dos bens a valor de mercado, equivale a uma bitributação com o chamado Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD. Embora o tema encontre decisões conflitantes no STF – e daí, justamente, a afetação do Tema para pacificação do entendimento –, há decisões favoráveis da 1ª Turma do Tribunal, no sentido de que:

“o constituinte repartiu o poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predefinem as materialidades tributárias. Esse modelo visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos de um mesmo ente vedação ao *bis in idem* ou de entes diversos vedação à bitributação.”

E que “admitir a incidência do imposto sobre a renda acabaria por acarretar indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação ITCMD”¹⁷.

Vale notar que o argumento contrário à tese dos contribuintes não é exatamente o de que pode haver a bitributação, mas sim de que a incidência do imposto de renda não teria como base a doação em si, mas sim a avaliação do bem doado em valor superior ao seu custo de aquisição. Ou seja, a vitória da União nesse caso não necessariamente invalida os argumentos dos contribuintes, no sentido de que, se não expressamente mencionado, a Constituição não autoriza a bitributação da mesma materialidade, o que nos serve para a temática do IBS/CBS, já tendo sido objeto de pronunciamento favorável pelo STF, como transcrito acima.

E, felizmente, esse também parece ter sido o entendimento do legislador complementar, ao tratar da tributação de bens imóveis, nos arts. 251 e seguintes da LC n. 214/2025. Apesar da previsão inicialmente ampla, os parágrafos desse artigo estabelecem que será considerado contribuinte regular do IBS/CBS o sujeito que receba como contraprestação de locação, cessão onerosa ou arrendamento de imóveis receita superior a R\$ 240.000,00 no ano, ou tenha mais de três imóveis distintos. Ou aquele que aliene ou ceda direitos de mais de três imóveis em determinado, ou mais de um que tenha sido de construção própria, no período de cinco anos.

Essa sistemática visa identificar os contribuintes que realizam operações com bens imóveis de forma habitual e no contexto do consumo – como os incorporadores ou grandes locadores, listados pelo art. 10 da EC n. 132/2023 mencio-

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.387.761/ES. Relator: Ministro Roberto Barroso. Primeira Turma. *Dje* publicado em 01.03.2023. Divulgado em 28.02.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6422025>.

nado acima. Ou seja, a LC confirma que os limites interpretativos da Reforma Tributária devem observar o contexto do comércio/consumo para fins de incidência do IBS/CBS.

Embora não seja objeto deste estudo a análise sobre se esses critérios eleitos pela LC são adequados, ou se a tributação com base nessa presunção é legítima, essa sistemática auxilia a corroborar a leitura aqui proposta.

Uma possível conclusão implicada dessa leitura, por outro lado, seria a de que alguns dos tributos anteriormente existentes podem ter tido, sim, uma redução do seu campo de incidência possível.

Com efeito, se o IBS/CBS passam a incidir sobre operações com imóveis no contexto comercial/de consumo, então, pela mesma lógica, não havendo previsão constitucional expressa em contrário, o ITBI deixaria de incidir sobre tais situações.

Já em relação aos seguros, que mencionamos acima, a nosso ver, essa lógica faz sentido pois eles serão sempre realizados no contexto do consumo, visto ser uma atividade privativa de instituições reguladas, destinadas ao mercado. Diferentemente, por exemplo, de operações de crédito, que podem se realizar também entre particulares. Daí a necessidade de se retirar de forma expressa os seguros da incidência do IOF, visto que ele não comportaria uma materialidade ampla que pudesse subsistir fora do contexto do comércio/consumo.

As operações com bens imóveis, por outro lado, comportam essa visão, pois pode haver operações fora do comércio/consumo, que continuam sujeitas ao ITBI, e operações dentro dessas situações, que, agora, estariam sujeitas exclusivamente ao IBS/CBS.

Essa conclusão quanto ao ITBI, todavia, precisaria ser compatibilizada com a dicção do art. 4º, § 5º, da Lei Complementar n. 214/2025, que prevê que “a incidência do IBS e da CBS sobre as operações de que trata o *caput* deste artigo não altera a base de cálculo” do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) e do Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI). A leitura literal desse dispositivo sugere premissa distinta da que aqui defendemos: ao regular a interação entre as bases de cálculo do IBS/CBS e dos impostos de transmissão, o legislador complementar parece ter partido do pressuposto de que as duas incidências podem recair sobre a mesma operação, cuidando apenas de evitar que uma contamine o cálculo da outra.

Duas leituras nos parecem possíveis. Pela primeira, mais aderente à literalidade do dispositivo, o legislador complementar reconheceu a possibilidade de incidência cumulativa do IBS/CBS e do ITBI/ITCD sobre a mesma operação com bem imóvel, sempre que o alienante ou doador for contribuinte regular do IBS/CBS nos termos do art. 251 da própria Lei Complementar.

Isso não validaria a incidência do IBS/CBS sobre operações fora do contexto do consumo/habitualidade, mas validaria uma coexistência com os demais tribu-

tos, adotando-se a visão de que o ITBI não possuiria uma limitação estrutural que o impedira de incidir *também* sobre operações no contexto do consumo.

Nessa leitura, a transmissão da propriedade – materialidade do ITBI – permaneceria tributável mesmo nas operações praticadas no contexto comercial, cumulando-se com o IBS/CBS sem configurar bitributação em sentido técnico, por se tratar de materialidades distintas – a transmissão da propriedade, de um lado, e o fornecimento oneroso do bem, de outro –, ainda que incidentes sobre o mesmo fato econômico.

A segunda leitura, mais alinhada à conclusão sistemática que defendemos neste artigo, atribui ao art. 4º, § 5º, alcance meramente cautelar: ao prever que IBS/CBS não alteram a base de cálculo do ITBI/ITCD, a norma estaria reforçando que seus campos de incidência são distintos, não havendo sobreposição entre eles.

Reconhecemos que a primeira leitura encontra maior apoio na literalidade do art. 4º, § 5º, e que o tema poderá ser objeto de grande debate. Mas, ainda que se adote tal leitura, importante considerar que os limites de incidência do IBS/CBS devem observar os termos constitucionais (tanto do texto anterior quanto do texto após a EC n. 132/2023), não sendo o referido artigo o fundamento suficiente para autorizar uma expansão e incidência do IBS/CBS para além daquilo autorizado pelo legislador constitucional.

Nesse contexto, vale registrar que a Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026¹⁸, alterou a redação do § 4º do art. 4º da LC n. 214/2025, passando a prever expressamente que o IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou serviço realizada pelo contribuinte, “incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual”. A nosso ver, essa alteração não contradiz a leitura aqui defendida, mas a deixa mais precisa: a habitualidade opera como pressuposto da qualificação subjetiva do contribuinte (nos termos do art. 21 da LC n. 214/2025, que qualifica o contribuinte como sendo o fornecedor que realize operações (a) no desenvolvimento de atividade econômica; (b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou (c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada). Uma vez qualificado como contribuinte do IBS/CBS, também os atos isolados e não habituais desse mesmo sujeito passam a se submeter ao imposto. Essa alteração legislativa, posterior à promulgação da EC n. 132/2023 e à própria edição da LC n. 214/2025, demonstra que a definição do campo de incidência do IBS/CBS continua em construção por meio de ajustes infraconstitucionais sucessi-

¹⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS, a distribuição do produto de sua arrecadação entre os entes federativos e normas gerais do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera a Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 13 jan. 2026.

vos, o que recomenda cautela redobrada antes de se afirmarem conclusões definitivas sobre a exclusão de tributos preexistentes.

Outro possível campo de potenciais conflitos está no âmbito das operações financeiras listadas no art. 10, I, da EC n. 132/2023, notadamente câmbio e crédito.

Quanto ao câmbio, o argumento de que os seguros são sempre praticados no contexto do consumo, por serem atividade privativa de instituições autorizadas, não resolve¹⁹, isoladamente, a diferença de tratamento constitucional: a operação de câmbio, no Brasil, também é privativa de instituições autorizadas a operar pelo Banco Central, não sendo lícito a particulares ou empresas não autorizadas explorá-la de forma habitual. Se a exclusividade do exercício da atividade fosse, por si só, o critério decisivo para a supressão da competência do IOF, seria de se esperar que o legislador constituinte reformador tivesse feito o mesmo movimento em relação ao câmbio – o que não ocorreu: o art. 153, V, da Constituição, na redação dada pela EC n. 132/2023, mantém a competência da União para tributar operações de câmbio.

A explicação mais consistente para essa diferença de tratamento, a nosso ver, não está na exclusividade do exercício da atividade, mas na disciplina distinta que a própria Emenda conferiu aos serviços financeiros. O art. 156-A, § 6º, II, da Constituição submete os serviços financeiros – entre os quais se incluem expressamente operações de crédito, câmbio e seguro (conforme art. 182 da LC n. 214/2025) – a regime específico de incidência do IBS/CBS, cuja base de cálculo, na regulamentação da LC n. 214/2025, corresponde não ao valor da operação em si (o principal do crédito ou o montante convertido no câmbio), mas ao *spread* ou à margem de intermediação apropriada pela instituição financeira. O IOF, quando incidente sobre operações de crédito e de câmbio, tributa a própria operação – o mútuo ou a conversão de moeda –, com finalidade eminentemente extrafiscal, ligada à política monetária e cambial. Já o IBS/CBS, no regime específico, tributa apenas a remuneração que a instituição auferir ao prestar o serviço de intermediação. Não há, portanto, identidade de base de cálculo entre as duas incidências, o que afasta a bitributação, ainda que ambos os tributos alcancem, sob ângulos diferentes, o mesmo negócio jurídico subjacente.

A nosso ver, então, a Constituição, para os serviços financeiros, não optou pela exclusividade de competências – como fez com os seguros a partir de 2027 –, mas por convivência expressamente desenhada, mediante segregação das bases de cálculo. Trata-se de conflito aparente que se resolve não pela exclusão de uma das competências, mas pela constatação de que cada tributo, conquanto relacionado ao mesmo negócio jurídico, incide sobre parcela distinta do fenômeno eco-

¹⁹ Embora seja importante ressaltar que a questão dos seguros, a nosso ver, é um ponto de evidência de preocupação do legislador constitucional em manter uma repartição rígida de competências impositivas e não, necessariamente, de resolução de conflitos de competências.

nômico. O IBS/CBS irá alcançar, justamente, a remuneração da instituição na sua atividade habitual voltada ao consumo, enquanto o IOF tributa a própria operação financeira, nos exatos termos previstos na Constituição.

Outra hipótese que merece exploração é a do ITCD. A LC n. 214/2025 inclui expressamente, entre as operações onerosas sujeitas ao IBS/CBS, a “doação com contraprestação em benefício do doador” (art. 4º, § 2º, V). É preciso indagar se há, aqui, conflito aparente com o ITCD, cujo pressuposto – na tradição civilista e na própria jurisprudência referida no Tema 1.391 acima mencionado – é a liberalidade, isto é, a transferência de patrimônio sem contraprestação proporcional.

Se a doação, por definição, exige a ausência de contraprestação equivalente, a hipótese de incidência do IBS/CBS sobre “doação com contraprestação em benefício do doador” estaria, a rigor, qualificando como doação uma operação que, sob o ângulo do Direito Civil, poderia ser mais bem classificada como negócio jurídico bilateral oneroso. Se assim for, não haveria conflito aparente com o ITCD, na medida em que a materialidade sujeita ao IBS/CBS careceria do elemento de liberalidade que define a competência estadual.

Quanto a isso, parece-nos, então, que o próprio legislador complementar resolveu o potencial conflito, esclarecendo que a doação simples (não onerosa) não está dentro de seu campo de incidência. Por outro lado, o ITCD, ao incidir sobre a doação, já está, necessariamente, fora do campo do comércio/consumo, não havendo, também nessa situação, conflito ou sobreposição de tributação.

Novamente, invoca-se uma leitura sistemática da Constituição e respeitando-se o alerta interpretativo mencionado acima, no sentido de adotar uma interpretação que respeite os princípios fundamentais do ordenamento²⁰. A interpretação aqui proposta, a nosso ver, observa o Princípio Federativo, ao assegurar uma clara divisão das materialidades tributáveis, em uma racionalização da tributação do consumo que se pretende com a Reforma, sem aumentar ou reduzir necessariamente as demais competências atribuídas aos Entes (daí, inclusive, a forte preocupação da EC n. 132/2023 em manter um lastro de acompanhamento do IBS/CBS em relação à arrecadação anterior de PIS/Cofins e ICMS e ISS). Ainda, há observância da Segurança Jurídica, ao bem delimitar as materialidades tributáveis, permitindo que os contribuintes assim se programem em suas atividades, e da Capacidade Contributiva, ao exigir que haja tributação razoável dos sinais de riqueza externados pelos contribuintes, sem uma bitributação desproporcional.

6. Conclusões

Dessas breves considerações, nosso trabalho, não exaustivo, conclui, por ora, que:

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 44.

1. A EC n. 132/2023 de fato inovou na distribuição das materialidades tributáveis pelo IBS/CBS, alterando os conceitos antes utilizados pelo ordenamento no que diz respeito a “bens” e “serviços”.
2. Não houve, porém, alteração em relação ao conceito de “operação”.
3. O contexto normativo e histórico da Reforma Tributária indica que o termo “operação” se adequa à definição já de uso corrente do Direito no âmbito do ICMS, como sendo o negócio jurídico realizado no comércio, com habitualidade. Ainda, deve-se atentar para a qualificação da operação no contexto do consumo, sendo um fornecimento com contraprestação.
4. Não apenas a EC n. 132/2023, como também a LC n. 214/2025, possuem disposições que corroboram essa leitura.
5. Em especial, é importante notar a expressa alteração do legislador constituinte reformador das materialidades anteriormente existentes, e da listagem das operações e serviços passíveis de regulamentação pela Lei Complementar, que indicam que não houve a intenção de alterar a estrutura de repartição de competências até então existente.
6. Apesar disso, há sim uma materialidade mais ampla para o IBS/CBS, que não se limita àquela que estava antes sob incidência do ICMS, ISS e PIS/Cofins, mas que deve ser lida nos limites colocados pela EC n. 132/2023 e nos limites semânticos e sistemáticos dos termos e conceitos eleitos pelo legislador constituinte reformador, estando limitada às operações ocorridas no contexto do consumo/comércio.
7. Por outro lado, a materialidade mais ampla do IBS/CBS tem como consequência não apenas a sua incidência nesse campo que delimitamos acima, mas a exclusão da interpretação possível acerca da abrangência possível dos tributos existentes, retirando-lhes a possibilidade de incidir quando sua materialidade estiver enquadrada no contexto do consumo/comércio e, ao mesmo tempo, abrangido pela materialidade do IBS/CBS, ressalvadas as hipóteses em que o legislador constituinte ou complementar tenha expressamente disciplinado a convivência cumulativa entre os tributos, hipóteses em que a solução do conflito aparente depende de exame sistemático específico de cada materialidade, e não de regra geral e automática de exclusão.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: JusPodivm, 2025.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito, entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma o Sistema Tributário. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 7 maio 2025.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 13 maio 2025.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 7 maio 2025.
- BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 16 jan. 2025.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 20. ed. rev. ampl., até a EC n. 132/2023. São Paulo: Malheiros, 2024.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: RT, 1986.
- CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-Dual brasileiro. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024.
- DINIZ, Guilherme Soares. *Interpretação das competências tributárias: um modelo de limite semântico*. São Paulo: Noeses, 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MELO, Ísis Ariana Castro. *A mutação de conceitos constitucionais de direito tributário: uma possibilidade*. São Paulo: Noeses, 2024.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2004.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. I.