

Análise da Constitucionalidade da Incidência de IBS e CBS sobre Operações com Bens Imóveis

Analysis of the Constitutionality of the Levy of IBS and CBS on Transactions involving Immovable Property

João Emmanuel Maldaner Weber

Estudante de Direito na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Membro do Grupo de Pesquisa de Estado, Constituição e Tributação (GETRIB/UFSC).

E-mail: joaoemmanuelw@gmail.com.

Rafael Luiz da Silva Baltazar

Advogado e contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestre em Direito Constitucional e Processo Tributário pela Pontifícia

Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). *E-mail:* rafael@rafaelbaltazar.com.

Recebido em: 14-11-2025 – Aprovado em: 12-4-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.9.2026.2921>

Resumo

A Lei Complementar n. 214/2025, com fundamento no art. 10 da Emenda Constitucional n. 132/2023, prevê incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) sobre operações de alienação de bens imóveis, cessão e ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais. Analisando a natureza das normas de competência tributária, bem como os limites materiais de incidência do IBS e da CBS, o presente trabalho demonstra a inconstitucionalidade da incidência dos tributos por violação ao sistema constitucional de repartição de competências tributárias, bem como da própria materialidade do IBS e da CBS. Por meio de revisão bibliográfica e doutrinária, além de análise hermenêutica da legislação, é demonstrada a inconstitucionalidade da incidência de IBS e CBS sobre operações com bens imóveis, inclusive cessão, ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais, por invasão de competência tributária privativa dos municípios e extensão da própria materialidade dos tributos prevista na Constituição.

Palavras-chave: inconstitucionalidade, reforma tributária, IBS e CBS, competência tributária, bens imóveis.

Abstract

The Complementary Law 214/2025, based on Article 10 of Constitutional Amendment 132/2023, provides for the levying of Goods and Services Tax (IBS) and Goods and Services Contribution (CBS) on real estate sales transactions and the transfer or creation of real rights for consideration. Analyzing

the nature of tax jurisdiction rules, as well as the material limits of IBS and CBS impositions, this paper demonstrates the unconstitutionality of the imposition due to violation of the constitutional system of tax jurisdiction distribution, as well as the materiality of IBS and CBS themselves. Through a review of the literature and doctrine, as well as a hermeneutic analysis of the legislation, the unconstitutionality of the levying of IBS and CBS on real estate transactions, including assignment, transfer, or creation of rights in rem for consideration, is demonstrated, due to the invasion of the exclusive tax jurisdiction of municipalities and the extension of the very materiality of the taxes provided for in the Constitution.

Keywords: unconstitutionality, tax reform, IBS and CBS, taxing power, real estate.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 alterou o sistema tributário do consumo brasileiro pela modificação de competências e hipóteses de incidência previstas na Constituição Federal, criando competência para que estados e municípios, de maneira compartilhada, instituísem um imposto que “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, enquanto a União recebeu competência para instituir contribuição que terá a mesma hipótese de incidência e base de cálculo.

O § 6º do art. 156-A da Constituição Federal prevê que Lei Complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para bens imóveis, sendo que o art. 10 da EC n. 132/2023 considera operações com bens imóveis como construção e incorporação imobiliária, parcelamento do solo e alienação de bem imóvel, locação e arrendamento de bem imóvel, e administração e intermediação de bem imóvel.

Executando a competência constitucional e instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), foi editada a Lei Complementar n. 214/2025, que regula a incidência dos tributos instituídos. Prevê expressamente no art. 252 que “O IBS e a CBS incidem, nos termos deste Capítulo, sobre as seguintes operações com bens imóveis”, incluindo “I – alienação, inclusive decorrente de incorporação imobiliária e de parcelamento de solo” e “II – cessão e ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais”.

Contudo, a instituição e a incidência de ambos os tributos devem ser compatíveis com a ordem constitucional vigente, de forma que convém analisar a constitucionalidade da Lei Complementar n. 214/2025 no tocante à incidência sobre operações com bens imóveis. Sendo assim, a primeira parte do artigo tratará de explicitar a natureza jurídica das normas de competência e os consequentes critérios constitucionais tributários de competência com a privatividade que a Constituição Federal prevê para a instituição de tributos.

Em seguida, a segunda parte do trabalho buscará demonstrar como é identificada a materialidade da hipótese de incidência constitucional dos tributos,

bem como os limites lógicos do aspecto material. Após, será analisado o texto constitucional a fim de identificar os limites semânticos materiais para o exercício da competência para instituição do IBS e da CBS, analisando os limites implícitos e explícitos da norma de competência constitucional.

Em cotejo com a competência e materialidade do Imposto sobre transmissão onerosa, *inter vivos*, de bens imóveis, será analisada a previsão da Lei Complementar n. 214/2025, verificando a eventual possibilidade de incidência do IBS e da CBS nos casos de cessão onerosa de bens imóveis e direitos reais, que, em princípio, são de competência privativa dos municípios, conforme art. 156 da Constituição Federal.

Dessa forma, o presente artigo, por meio de revisão bibliográfica e reflexão hermenêutica sobre as regras constitucionais de competência e materialidade tributária, examinará a constitucionalidade da lei que prevê incidência dos tributos sobre operações com bens imóveis, evidenciando argumentos que demonstrem a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 214/2025.

2. A divisão de competências tributárias na Constituição Federal

A Constituição Federal, como fundamento de validade dos demais atos, indica como devem ser processados os atos normativos e quem tem competência para a edição destes atos, além de eleger substância semântica mínima que deve ser observada na execução da competência legislativa. Identifica-se, portanto, necessidade de conformidade dos atos executados com a Constituição Federal.

Ao lado das normas de conduta, aquelas que prescrevem determinado comportamento ao sujeito, no ordenamento jurídico, existem as normas de estrutura ou de competência, que prescrevem os procedimentos por meio dos quais são emanadas as normas de conduta válidas¹. Dessa forma, como fundamento de validade das normas de conduta editadas pelo sujeito autorizado, existem as normas de competência, que regulam o exercício da relação de autoridade.

Competência é uma forma de poder jurídico, exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Ao estabelecer poder jurídico, a norma de competência enuncia as condições necessárias para o exercício, delimitando o sujeito qualificado, o procedimento adotado e o alcance possível em face dos sujeitos passivos. Excedendo os limites da norma, os atos de exercício são nulos e a norma criada por força deles é inválida².

¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 46.

² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista da Faculdade de Direito* v. 90. Universidade de São Paulo, 1995, p. 245-251. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296>. Acesso em: 4 jun. 2025, p. 247.

Como identifica Humberto Bergmann Ávila³, as normas de competência previstas na Constituição são enunciados prescritivos por resultar de fonte normativa hierarquicamente superior e por ter função de dirigir o comportamento do destinatário, fixando limites para o exercício da competência. Dessa feita, não apenas indicam o sujeito que pode legitimamente exercer a competência, mas também estabelecem critérios materiais de validade de aspectos das hipóteses de incidência e consequências.

Do âmbito pragmático-linguístico, nos casos de atribuição de competência, que são normas permissivas, o ente competente tem, ao mesmo tempo em que o poder lhe é concedido, regulado o exercício da competência por normas de obrigação. A violação das normas de competência não ocorre por um comportamento contrário (não editar normas) ao prescrito, mas quando o sujeito tenta se excluir dela, delegando-a, ou quando os que estão excluídos da competência tentam assumi-la⁴.

A tentativa de violação da norma de competência implica não confirmação pela autoridade que atribui a competência, de forma que são desqualificados os atos dos sujeitos, importando que aquele investido de competência não pode desqualificar seus próprios atos, bem como não pode qualificar os atos aquele que não está investido na competência⁵. A não confirmação, no caso das normas de competência constitucionalmente prescritas, traduz-se na inconstitucionalidade da delegação da competência e inconstitucionalidade do exercício de competência por sujeito diferente daquele investido em tal posição.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶ identifica, em conceituação de extremo valor ao presente estudo, que, enquanto poder de impor vinculações a terceiros, a competência é poder qualificado, apenas de sujeitos determinados, heterônomo, exercido para outro, vinculado a condições específicas e não transferível. Normas de competência são, pois, normas instituidoras de poder, que é heterônomo e capacita o sujeito a dar forma para relações jurídicas de outros sujeitos, para determinado sujeito.

As competências são de forma material, quando compete ao ente realizar tarefa específica, ou legislativa, quando compete ao ente legislar sobre algo, sendo, as competências, compartilhadas ou privativas para cada ente. A Constituição de 1988 possui uma muito ampla repartição de competências de que participam

³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22.

⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 86.

⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 125.

todos os entes da federação, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Existem, fundamentalmente, dois federalismos no direito brasileiro, sendo eles o geral, para tarefas do Estado, e o tributário, que garante a divisão das competências entre os entes federados⁷.

No que tange ao regime de competências tributárias, a doutrina diverge sobre a classificação das competências em tipos e conceitos⁸. Uma competência se enquadra em determinado conceito caso tenha um conjunto de características predeterminadas, necessárias e suficientes para a classificação conceitual, por meio de uma lógica de subsunção com limites bem definidos para cada caso. Os tipos são instrumentos para o reconhecimento de objetos de forma mais fluida, com base em características típicas daquilo que se detém competência tributária para tributar, ordenando as manifestações de riqueza de forma gradativa, sem limites rígidos.

Luís Eduardo Schoueri, fortemente influenciado pela doutrina alemã, defende a existência de tipos no direito brasileiro, de forma que o constituinte não disse exatamente qual é a hipótese tributária “própria” de determinado imposto⁹, o que implica inexistência de limites claros para delimitação da competência de cada ente federado. Para o autor, é relevante e indispensável o papel da lei complementar na definição dos contornos da competência.

Tal conclusão estaria verificada a partir do art. 146, I, da CF/1988, que define ser papel da lei complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Schoueri argumenta que o constituinte verificou a realidade econômica do ponto de vista tipológico e determinou ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, definindo hipóteses de incidência, bases de cálculo, e estabelecendo limites aos conflitos que ocorreriam em razão do caráter fluido previsto nas competências tributárias da CF/1988¹⁰.

Essa visão, no entanto, implica a possibilidade de o legislador infraconstitucional definir, sem limites claros, incidências tributárias, gerando insegurança jurídica ao contribuinte. Humberto Ávila, em estudo sobre a filosofia da linguagem e indeterminação no direito, rechaça tal conclusão ao observar que mesmo

⁷ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Federalismo e repartição de competências: a afirmação das autonomias locais e a superação do princípio da simetria. *Revista da Faculdade de Direito* v. 117. Universidade de São Paulo, 2022, p. 117-158. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/218271>. Acesso em: 4 jun. 2025, p. 134.

⁸ MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais de. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, 2024, p. 267-282, p. 268.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro eletrônico, p. 498.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro eletrônico, p. 513.

os conceitos precisam ser delimitados¹¹, o que afastaria o principal suporte da teoria de que a Constituição adotou uma visão tipológica das competências tributárias em razão da previsão do art. 146.

O autor ainda contribui com coerente definição para resolução da questão proposta, também identificando que as normas de competência são heterônomas, na medida em que não há coincidência entre o sujeito que instituiu a norma e o destinatário dotado da competência de exercício¹². Dessa forma, não haveria possibilidade de que o ente dotado da competência regule os limites de seu próprio exercício, pois ela é estabelecida por outra autoridade.

Para o autor, as regras de competência tributária previstas no sistema constitucional brasileiro estabelecem proibições, já que têm previsão expressa, ou por implicação hermenêutica lógica, de aspectos que serão utilizados para o exercício regular do poder de tributar, determinando antecedentes e consequentes possíveis para a norma tributária¹³. Proíbem, de tal modo, a edição de norma tributária que preveja incidência sobre aspectos que não são compatíveis com o conteúdo da norma de competência.

Nesse sentido, o federalismo tributário tem competências legislativas privativas para cada esfera da federação, compartilhada no que tange às normas gerais de direito tributário e uma competência residual, peculiaridade que importa que somente a União pode exceder o núcleo material de sua competência para a instituição de novos tributos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição relativamente a quaisquer entes.

Esse posicionamento é confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, como se verifica do voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário n. 882.461, em que recentemente se manifestou no sentido da existência de conceitos constitucionais que limitam a competência tributária dos entes federados:

“Assim, sendo o corte de aço bruto mera etapa de um processo produtivo voltado para a circulação de mercadoria, a cobrança de ISS, nessa hipótese, configura flagrante afronta ao art. 156, inciso III, da Constituição, eis que implica em violação ao conceito de prestação de serviços e, com isso, alarga indevidamente a competência constitucional dos Municípios para tributar tal atividade.” (RE n. 882.461, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 26.02.2025, processo eletrônico repercussão geral – mérito *DJe*-s/n divulgado 29.04.2025 public 30.04.2025)

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito. Entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 137.

¹² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 31.

¹³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 24.

A existência dos conceitos também é confirmada pelo sistema constitucional, que descreve os aspectos materiais das hipóteses de incidência e também utiliza a divisão técnica entre competências ordinárias e residuais¹⁴. Se a competência tributária abrangesse o poder de tributar qualquer fato, seria ilógico assumir que atribuiria também o poder de tributar qualquer outro fato, pois o poder de tributar este já estaria abrangido pelo poder de tributar aquele¹⁵.

O que se tem, afinal, é autorização para que o legislador ordinário de cada ente federativo tome certos fatos para o nascimento da obrigação tributária, sendo que já há prévia determinação acerca de quais fatos podem fazer surgir obrigações tributárias, sendo tomados como hipóteses de incidência tributária¹⁶.

Nesse diapasão, a competência tributária é a aptidão para criar tributos, a habilitação ou faculdade potencial que a Constituição confere aos entes federados para que, por meio de lei, instituem tributos¹⁷. Se há ato jurídico – que é norma jurídica – realizado a partir de violação norma de competência, há ato jurídico nulo e, portanto, norma inválida. Nesse sentido, afirma-se que as normas de competência são sempre constitutivas¹⁸.

A delimitação de competências tributárias é decorrência obrigatória da organização federativa e da autonomia dos entes federais, consagradas pela Constituição Federal. Os limites de toda competência estão traçados e articulados de forma a não existir desarmonia ou conflitos no exercício de tal competência, sendo que nenhum ente federativo pode subjugar a autonomia dos demais¹⁹.

Assim, a Constituição tratou minuciosamente de indicar o que poderia ser feito, como poderia ser feito e por quem deveria ser feito, inclusive em âmbito tributário, elegendo as competências tributárias de cada ente federativo. Os limites traçados pela Constituição não podem ser deslocados, ampliados ou restringidos²⁰.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Contribuição Social Sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 107. São Paulo, ago. 2004, p. 96.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. Contribuição Social Sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 107. São Paulo, ago. 2004, p. 98.

¹⁶ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Competência constitucional tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 338.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 330.

¹⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 11/12, 1992, p. 3069-3084. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2004/1822>. Acesso em: 4 jun. 2025, p. 3070.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 326.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 36.

A competência privativa, regra do sistema brasileiro, exclui a possibilidade de que dois entes instituíam tributo sobre o mesmo fenômeno, sob pena de invasão de competência²¹. Cada ente federativo tem sua própria faixa de competência tributária que não pode ser invadida por outro ente, ou será eivada de inconstitucionalidade.

A Constituição veda o alargamento do exercício de competências e exercício de competência sobre objeto de materialidade de competência privativa de outro ente federado, tornando impossível que Distrito Federal, Estados e Municípios exerçam a competência sobre hipóteses de incidência e bases de cálculo alheias ao que foram expressamente autorizados²².

Nesse sentido, quando a Constituição atribui a competência para a instituição do imposto de “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis”²³ aos Municípios, não cabe o exercício desta competência por outro ente federativo.

Ao estabelecer que “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”²⁴, a Constituição indica que este imposto – sobre bens e serviços – terá, exclusivamente, competência compartilhada entre os Estados e os Municípios, pois a regra do sistema é a competência privativa.

Dessa forma, as pessoas jurídicas só podem criar hipóteses de incidência que permaneçam dentro das faixas tributárias exclusivas outorgadas pela Constituição: trata-se do princípio de reserva das competências tributárias²⁵.

Decorre a impossibilidade, por vezes óbvia, de interpretação do enunciado prescritivo de forma isolada, sem análise da coerência jurídica relacional com o ordenamento onde o enunciado está inserido e do cotejo com as demais normas que também estão inseridas no mesmo texto.

Isso importa que, além da necessidade de competência para instituir tributo, o ente federativo necessita de competência para instituir tributo específico, estando limitado ao conteúdo que a norma constitucional previu para a faculdade de produção de normas. Esse conteúdo é aquele do signo presuntivo de riqueza eleito pelo constituinte, que presume capacidade contributiva objetiva²⁶. Há vinculação do legislador ordinário ao conteúdo da hipótese de incidência constitucionalmente eleita.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro eletrônico, p. 445.

²² ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 701-730, p. 720.

²³ Constituição Federal, art. 156, II.

²⁴ Constituição Federal, art. 156-A.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 47.

²⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

Portanto, o efeito inibitório da atribuição de competência privativa abrange a definição da hipótese de incidência e da base de cálculo dos tributos, o que equivale a dizer que um ente federativo não pode instituir tributos próprios com fato gerador que englobe grandezas ou valores inerentes a tributos privativos de outros entes²⁷.

3. O aspecto material do IBS e da CBS

Todo enunciado prescritivo contém uma norma jurídica que, por meio de estudos hermenêuticos, tem seu conteúdo construído pelo intérprete. Em relação aos tributos, sendo instituídos a partir de enunciados prescritivos de um emissor, com conteúdo para um ouvinte, também existe, por óbvio, uma norma jurídica tributária que precisa ter seus critérios identificados para construção. A partir do enquadramento do comportamento do destinatário na prescrição enunciada, é constituída a obrigação tributária.

Como comportamento do destinatário, o art. 114 do Código Tributário Nacional define que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. A hipótese descrita legalmente terá, sempre, o significado de mero fato, não de um ato ou negócio jurídico, porque indica que o elemento volitivo é desprezado na seara tributária²⁸. A obrigação tributária decorre de lei que possua fundamento de validade na Constituição.

Cabe, no entanto, como aponta Geraldo Ataliba²⁹, realizar a diferenciação entre o antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária, que Ataliba denomina “hipótese de incidência”, e a manifestação fática que se subsume ao conteúdo legal, que denomina “fato imponível”. Não obstante a crítica doutrinária acerca da terminologia adotada, adota-se a denominação de Ataliba neste trabalho, a fim de confirmar que há diferenciação entre a previsão legal de incidência tributária e a realidade fática que enseja a concretização da norma.

O estudo da hipótese de incidência tributária realiza-se por meio dos aspectos da norma jurídica, pessoal, temporal, material e espacial, acrescidos do componente quantitativo, que diz respeito à base de cálculo e à alíquota do tributo. O critério ou aspecto material da hipótese de incidência tributária corresponde à descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte³⁰.

Paulo de Barros Carvalho³¹ resume o aspecto material “no comportamento de alguém, consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante proces-

²⁷ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025, p. 95.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro eletrônico, p. 997.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 54.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 106.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 129.

so de abstração da hipótese tributária”. Para tal, sustenta a importância da identificação do verbo para a aferição da materialidade de um tributo³², que precisa, a fim de manter coerência lógica, ser pessoal e de predicação incompleta, que será preenchida pelo complemento³³.

A fim de confirmar o verdadeiro aspecto material da hipótese de incidência de determinado tributo, é de grande relevância o estudo da base de cálculo do tributo, já que o legislador nem sempre age com a devida precisão e técnica na instituição do tributo. Como observa o autor, havendo dúvida acerca da materialidade da hipótese de incidência legal, o critério a ser adotado “É a base de cálculo desmentindo, frontalmente, a descrição do critério material do suposto endo-normativo e, com isso, afirmando novos elementos para a composição daquele critério”³⁴.

Em que pesem as críticas adotadas ao modelo de identificação semântica do aspecto material da hipótese de incidência, a partir do verbo e do complemento, confirmado pela base de cálculo do tributo, tal modelo é método de utilidade prática para a concretização da categorização da abrangência material da hipótese de incidência a partir do conteúdo semântico das normas.

Isso porque, como verificado anteriormente, a Constituição Federal tratou de distribuir competências tributárias com conteúdo semântico mínimo preestabelecido, limitando a possibilidade de o legislador definir livremente o alcance do aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária³⁵. A identificação deste conteúdo estabelecido deve ser compatível com o sistema em que está inserido, pois completo e coerente.

Quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, atribui de maneira limitada, estabelecendo os limites em que pode ser exercido³⁶. A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu também conteúdo mínimo para a incidência tributária, apontando os limites que podem ser alcançados, na instituição de tributo por meio de lei, para a hipótese de incidência tributária.

Cabe, assim, a partir do estudo da enunciação constitucional da hipótese de incidência do IBS e da CBS, identificar qual a materialidade dos tributos e o limite para sua instituição, observando se a Lei Complementar n. 214/2025 extrapolou tais barreiras e está eivada de inconstitucionalidade.

Inicialmente, cabe destacar que o IBS e a CBS, por força do art. 149-B, I, da Constituição Federal, terão as mesmas regras em relação a hipóteses de incidên-

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 125.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 339.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 176.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 41.

³⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 62.

cia, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos. Por conta de tal disposição, a hipótese de incidência dos tributos será analisada em conjunto.

O IBS e a CBS devem, conforme previsão constitucional, incidir “sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Como observa João Paulo Barbosa Lyra³⁷, o signo principal que condiciona os fundamentos para incidência dos tributos é “operações”, que são necessariamente jurídicas. Cabe, a partir do enunciado prescritivo constitucional, verificar e definir, então, qual é o verbo que precede o complemento identificado.

Verifica-se que existe conteúdo econômico inerente ao predicado “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, em razão da previsão de que neutralidade tributária deve orientar o tributo (art. 156-A, § 1º), evitando distorções dos padrões de consumo ou organização da atividade empresarial. Um dos aspectos essenciais da neutralidade é a neutralidade intermediária, também conhecida como *no charge on business*, que orienta que o tributo não deve recair sobre empresas, mas apenas sobre o consumidor final³⁸.

Desse modo, é possível inferir que a hipótese de incidência do tributo pressupõe operações econômicas entre diversos sujeitos, onerando apenas o consumidor final. Essa verificação é complementada pelo inciso VIII do art. 156-A, que estabelece que o tributo será não cumulativo. A análise semântica da não cumulatividade pressupõe a existência de cadeia econômica com diversas operações subsequentes até o efetivo consumo do bem ou do serviço³⁹, pois só é possível que exista cumulatividade ou não cumulatividade se o tributo tiver incidência múltipla em um ciclo econômico de consumo, já que a finalidade da não cumulatividade é operacionalizar a neutralidade, onerando apenas o consumidor final⁴⁰.

A adoção do regime não cumulativo operacionaliza a neutralidade em razão de que a não cumulatividade com creditamento eficiente impede que sucessivas incidências tributárias em uma cadeia distorçam a decisão empresarial e, consequentemente, a formação de preços⁴¹. Se a previsão da não cumulatividade é constitucional, é porque a incidência do tributo não deve distorcer a organização habitual das atividades produtivas, nem as relações de consumo estabelecidas na cadeia econômica.

³⁷ LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, 2025, p. 262-281. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693>. Acesso em: 30 maio 2025, p. 270.

³⁸ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025, p. 609.

³⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 701-730, p. 716.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1429.

⁴¹ BREYNER, Frederico Menezes. Não cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: dogmática jurídica e teoria da classificação das normas constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, 2024, p. 221-242, p. 229.

Seria violação lógica a previsão da neutralidade operacionalizada pela não cumulatividade se tais tributos não estivessem intimamente ligados a categorias empresariais de circulação de mercadorias e serviços⁴². Dessa forma, os atos isolados e fora do mercado, que não são praticados com habitualidade, apresentam-se incompatíveis com a hipótese de incidência constitucionalmente eleita para o IBS e a CBS, porque não são capazes de gerar distorções no mercado⁴³.

Outro fato relevante inerente ao consumo é, sem dúvida, o caráter sinalagmático das operações realizadas, que são negócios jurídicos resultantes da manifestação de vontade convergente de dois sujeitos no exercício da autonomia privada. Não são parte da hipótese de incidência do tributo os comportamentos que não são fruto de negócios jurídicos⁴⁴.

A existência de uma cadeia econômica voltada para o consumo é reforçada, ainda, com base no próprio texto constitucional a partir da indicação de um sujeito passivo habitual e um adquirente (art. 156-A, II e VIII), que podem ser compreendidos como aquele que promove a ocorrência da circulação e aquele que promove uma operação de importação de bens e serviços, respectivamente.

Sendo assim, até o momento, o que restou verificado é que a hipótese de incidência dos tributos envolve a prática de operações com bens e serviços em uma cadeia econômica destinada ao consumo, em que os sujeitos agem com habitualidade na realização de negócios jurídicos sinalagmáticos.

A norma de competência que autoriza Estados, Distrito Federal e Municípios à instituição de tributo sobre operações com bens e serviços estabelece hipótese constitucional de incidência tributária que restringe a incidência dos tributos em análise aos casos em que existam sucessivas operações econômicas promovidas para o consumo de determinado bem ou serviço.

Nessa feita, é possível de plano determinar que são inconstitucionais as previsões da Lei Complementar que dispõem sobre a incidência dos tributos em operações não onerosas e não bilaterais⁴⁵, meramente ocasionais e que não sejam inseridas em uma cadeia econômica destinada ao consumo⁴⁶.

Há, ainda, delimitação dos verbos que constituem o aspecto material da hipótese de incidência do IBS e da CBS, prevendo que a “Lei complementar poderá

⁴² LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, 2025, p. 262-281. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693>. Acesso em: 30 maio 2025, p. 271.

⁴³ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025, p. 618.

⁴⁴ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

⁴⁵ LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, 2025, p. 262-281. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693>. Acesso em: 30 maio 2025, p. 271.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 701-730, p. 718.

definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a *realização*, a *execução* ou o *pagamento* da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior” (art. 156-A, § 3º). Não pode ser sujeito passivo do tributo aquele que não realize operação, execute operação ou pague, nos casos de importação, em que não é o sujeito passivo habitual, pela operação.

Deste enunciado é possível a confirmação de que a incidência dos tributos está condicionada ao ato de realizar ou executar determinada operação, sendo o sujeito passivo habitual aquele que realiza ou executa a operação, e o sujeito passivo extraordinário aquele adquirente de bem ou serviço que provenha do exterior.

Torna-se aceitável, no contexto narrado, a definição do critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS proposta por João Paulo Barbosa Lyra⁴⁷, que corresponde ao ato de “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”.

Essa materialidade também é proposta por Solon Sehn⁴⁸, que identifica que o aspecto material da hipótese de incidência do IBS e da CBS “compreende a conduta de realizar negócio jurídico sinalagmático no exercício de atividade econômica que implica o fornecimento de bem ou serviço (obrigação de dar ou de fazer), mediante contraprestação (dar, fazer ou não fazer) do adquirente”.

O verbo “realizar”, somado à predicação “operações”, que é complementada por “bens e serviços”, implica que o tributo é devido quando for efetivada determinada operação de caráter econômico, entre dois sujeitos em uma relação empresarial habitual inserida em uma cadeia econômica. É constitucional a incidência do tributo sobre a realização de operação econômica, fruto de negócio jurídico sinalagmático, habitual e inserido em cadeia econômica voltada ao consumo.

Realizada a contextualização acerca da natureza das normas de competência e a limitação material da hipótese de incidência interior ao conteúdo dessas, bem como a evidenciação do aspecto material do IBS e da CBS, cabe verificar a constitucionalidade da instituição do IBS e da CBS, autorizada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e efetivada por meio da Lei Complementar n. 214/2025, para incidência sobre operações com bens imóveis, inclusive cessão de direitos reais.

O § 6º do art. 156-A da Constituição Federal prevê que lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para bens imóveis, sendo que o art. 10 da EC n. 132/2023 considera operações com bens imóveis como a constru-

⁴⁷ LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, 2025, p. 262-281. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693>. Acesso em: 30 maio 2025, p. 278.

⁴⁸ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025, p. 626.

ção 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.

Executando a competência constitucional e instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), foi editada a Lei Complementar n. 214/2025, que regula a incidência dos tributos instituídos. O art. 252 da Lei Complementar prevê que:

“Art. 252. O IBS e a CBS incidem, nos termos deste Capítulo, sobre as seguintes operações com bens imóveis:

I – alienação, inclusive decorrente de incorporação imobiliária e de parcelamento de solo;

II – cessão e ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais;

III – locação, cessão onerosa e arrendamento;

IV – serviços de administração e intermediação; e

V – serviços de construção civil.”

A hipótese de incidência do regime especial citado pode ser definida como “realizar operações de alienação com bens imóveis e cessão e atos translativos ou constitutivos onerosos de direitos reais” em relação aos dois primeiros incisos, e “realizar operações de locação, cessão onerosa, arrendamento” e “prestar serviços de administração e intermediação e de construção civil com bens imóveis” para os três últimos incisos.

A materialidade referente aos incisos I e II do art. 252 da LC n. 214/2025, no entanto, não parece estar de acordo com o sistema constitucional de repartição de competências tributárias, nem mesmo com a própria materialidade do IBS e da CBS, que, como visto, indicam a incidência apenas sobre operações de caráter econômico, entre dois sujeitos em uma relação empresarial habitual, inseridas em uma cadeia econômica destinada ao consumo do bem.

4. Limites da norma de competência e materialidade do IBS e da CBS

A competência, enquanto poder de impor vinculações a terceiros, é poder qualificado, reservado apenas para sujeitos determinados, que são vinculados a condições específicas. Em razão do princípio de reserva das competências tributárias e do conteúdo material para incidência tributária previsto na norma de competência, qualquer enunciado prescritivo infraconstitucional que objetivar a ampliação do conteúdo semântico preestabelecido ou invadir matéria cujo conteúdo semântico seja de competência de outro ente federativo será inconstitucional.

Ao vedar o alargamento e a sobreposição das normas de competência estabelecidas, a Constituição proíbe que os entes autorizados para a instituição do IBS exerçam sua competência compartilhada, que é exceção, como visto anterior-

mente, sobre hipóteses de incidência abrangidas por normas de competência privativas de outros entes federativos⁴⁹.

A excepcionalidade dessa previsão é confirmada pelo art. 154, I, da Constituição Federal, que prevê que a União pode, por meio de lei complementar, tributar novos fatos, desde que sejam não cumulativos e não tenham hipótese de incidência ou base de cálculo já discriminados pela Constituição. Se há expressa previsão de que a União pode tributar novos fatos, desde que não tenham hipótese de incidência de competência privativa dos outros entes, lógico que aos outros sujeitos de direito público é vedada tal tributação.

Do mesmo modo, se cabe apenas à União a sobreposição de competências, desde que em condições extraordinárias (art. 154, II), é também vedado que os demais entes federativos instituam tributo sobre signo presuntivo de riqueza que outro ente é competente para tributar. A habilitação de um ente tributante afasta a aptidão dos demais entes – trata-se do efeito inibitório da atribuição de competência privativa⁵⁰.

Não haveria sentido algum em prever que a União detém competência para instituir impostos extraordinários, não previstos em sua competência tributária, se não fosse uma exceção ao sistema de repartição tributária privativa de competências de tributar. A natureza privativa da competência tributária implica proibição de instituir tributos sobre o mesmo evento impositivo por mais de um ente federativo, o que configuraria hipótese de bitributação⁵¹. É decorrência lógica da norma constitucional de competência, que não pode ser ampliada ou reduzida, que institui autorização limitada e, portanto, veda a invasão de competência tributária.

A incidência de um tributo sobre a hipótese de incidência eleita para outro tributo somente é possível nos casos em que a Constituição expressamente prevê tal possibilidade. Isso ocorre, por exemplo, com o Imposto Seletivo, que “poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos”⁵².

Sendo assim, sabendo que a Constituição conferiu aos municípios a competência para instituição de tributo com aspecto material que tenha, em seu âmbito de abrangência, o verbo “transmitir” com predicado “bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia”, excluiu, automaticamente, do âmbito de abrangência dos demais entes federativos, a possibilidade de tributar o signo presuntivo de riqueza “transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia”.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 701-730, p. 720.

⁵⁰ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025, p. 95.

⁵¹ SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025, p. 96.

⁵² Constituição Federal, art. 153, VIII, § 6º, VI.

Como observou Sacha Calmon Navarro Coêlho, se fosse permitido ao legislador infraconstitucional, ainda que em exercício da função de constituinte derivado, alterar os conceitos e pressupostos levados em conta pela Constituição para definir os contornos da demarcação rígida de competências tributárias, para nada adiantaria o texto constitucional como instrumento de garantia do cidadão contribuinte – de quem emana todo poder que dá ensejo à Constituição – contra o exercício ilimitado do poder de tributar⁵³.

Não pode prosperar, de tal modo, a incidência do IBS e da CBS sobre a realização de operações de transmissão de bens imóveis, por ato oneroso, nem mesmo sobre cessão de direitos reais. Em primeiro lugar, não é possível sustentar a existência de uma cadeia destinada ao consumo na transmissão de bens imóveis e direitos reais, pois não é possível tratar de consumo, propriamente dito, de bem imóvel⁵⁴.

Isso porque a tributação de bens imóveis é uma tributação incidente sobre o patrimônio⁵⁵, tanto pela ausência da necessária repercussão econômica de ônus tributário quanto por disposição legal do ordenamento brasileiro, que exclui a possibilidade de depreciação de terrenos, prédios e construções que não são alugados ou utilizados pelo proprietário na composição de seu rendimento, indicando que não há consumo do bem⁵⁶.

Não cabe extensão da competência para que a materialidade do IBS e da CBS abarque bens imóveis, que não são inseridos em cadeia econômica de circulação, nem consumidos. Isso pois, como verificado anteriormente, a Constituição Federal tratou de eleger signos presuntivos de capacidade contributiva, distribuindo as competências tributárias com conteúdo semântico mínimo preestabelecido, o que limita a possibilidade de o legislador definir livremente o alcance do aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária.

⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS x ISSQN. Industrialização por encomenda sob a ótica do reconhecimento da repercussão geral pelo STF. In: LOBATO, Valter de Souza et al. *Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 401-423.

⁵⁴ DIAS, Rodrigo Antonio; PANISSON, Isabella Fochessatto. Desafios do PLP 68/24: tributação do “IVA Dual” (IBS e CBS) sobre as operações com bens imóveis no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; FÉLIX, Talita Pimenta; CAMPEDELLI, Laura Romano; TORNINCASA, Caio Leonardo Corralo; CUNHA, Bruna Menelau Bezerra da (org.). *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)*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 166.

⁵⁵ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência*. Florianópolis, 2013, p. 213-234, p. 215.

⁵⁶ Lei n. 4.506, art. 57, § 10.

Em segundo lugar, a competência para a instituição de qualquer tributo sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, é dos municípios, conforme disposição do inciso II do art. 156 da Constituição Federal.

Como verificado, a competência é poder qualificado, apenas de sujeitos determinados, heterônomo, exercido para outro, vinculado a condições específicas e não transferível. Se é de sujeito determinado, é privativa, não podendo ser expandida ou invadida. Em caso de tentativa de exercício da competência por sujeito excluído, não competente, existe violação da norma de competência e consequente não confirmação do ato praticado, por força da autoridade que atribuiu a competência.

No caso de competência tributária, os entes federativos, que são vinculados ao conteúdo da hipótese de incidência constitucional dos tributos, não podem invadir o âmbito de competência dos outros sujeitos quando não há respaldo no art. 154, II, da Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade da norma editada, por força da própria Constituição que atribui as normas de competência.

De tal modo, em que pese exista autorização para incidência tributária no art. 10 da EC n. 132/2023, a norma prevista não é compatível com o sistema constitucional de repartição de competências tributárias, que restou, quanto à privatividade da competência, inalterado. A alteração do sistema tributário necessitaria da alteração conjunta de diversos dos artigos que delimitam a competência e o poder de tributar, de forma a extinguir definitivamente a competência privativa dos entes ou então suprimir a competência dos municípios para tributar operações com bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.

Eventual argumentação no sentido de que é constitucional a dupla incidência de impostos sobre a mesma manifestação de riqueza do contribuinte, desde que o conflito de competência tenha sido previamente disposto em Lei Complementar, com fundamento no art. 146, I, da CF/1988, implicaria negação da privatividade das competências tributárias, autorizando a sobreposição de competências e a bitributação.

Desse modo, o enunciado do art. 252 da Lei Complementar n. 214/2025 é norma editada com fundamento em norma que viola a sistemática de competência constitucional tributária privativa, o que importa em inconstitucionalidade, ante a incompatibilidade da tributação de operações com bens imóveis com o aspecto material da hipótese de incidência do IBS e da CBS – cadeia econômica voltada ao consumo –, bem como em razão da invasão de competência privativa dos municípios para tributar a transmissão de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II, da CF).

5. Conclusão

A tessitura pela qual se organizam as normas de competência no sistema constitucional pátrio denota as características principais destas normas, que, enquanto possuem poder de impor vinculações a terceiros, são poder qualificado, apenas de sujeitos determinados, heterônomo, fornecido por uma fonte para o sujeito competente, que exerce a competência para outro, vinculado a condições específicas fixadas pela norma, de forma não transferível.

As normas de competência tributária constitucionalmente postas importam, portanto, normas de poder para impor comportamentos para terceiros (pagar tributos), mas que devem ser exercidas vinculadas ao conteúdo material exclusivamente fixado pela Constituição, que veda a sobreposição, a instituição residual e a transferência de competências.

Constatou-se que a Constituição Federal determinou um modelo de competência tributária, dotado de conteúdo semântico atrelado, no qual o evento econômico presuntivo de riqueza é distribuído de forma hígida entre os entes da federação. O conteúdo material das normas tributárias de competência corresponde à hipótese de incidência constitucionalmente eleita para os signos de riqueza preestabelecidos e esgotados pelo constituinte, de modo que a competência só pode ser exercida e qualquer tributo só pode ser instituído se estiver de acordo com o aspecto material da hipótese de incidência previsto na Constituição.

Ao restar identificado que o aspecto material da hipótese de incidência constitucional do IBS e da CBS tem correspondência no ato de “realizar operação com bens e serviços”, que deve ser “econômica, fruto de negócio jurídico sinalagmático, habitual e inserido em cadeia econômica voltada ao consumo”, restaram delimitados os limites para incidência dos tributos, que não pode extrapolar a locução descrita, nem invadir competências de outros entes.

Sendo assim, a análise desenvolvida neste trabalho demonstrou que a incidência do IBS e da CBS, conforme apresentada pela Lei Complementar n. 214/2025, sobre operações com bens imóveis, ultrapassa a estrutura constitucional rígida da competência tributária. Não bastando a evidente desconexão entre o fato jurídico tributário e a materialidade de uma tributação sobre o consumo, foi demonstrada a extrapolação no caso da violação da competência privativa dos municípios.

A introdução da Lei Complementar n. 214/2025, com fundamento no art. 10 da EC n. 132/2023, implicou transposição dos limites constitucionalmente estabelecidos pelas normas de competência tributária da Constituição, sendo que o critério material previsto na Constituição Federal foi rompido, com uma sobreposição sobre o campo de incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, de competência privativa dos municípios.

Portanto, conclui-se que as previsões da Lei Complementar n. 214/2025, de incidência de IBS e CBS sobre bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de

direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, não podem ser confirmadas pelo sistema.

6. Referências

- AMARAL JUNIOR, José Levi Mello do. Federalismo e repartição de competências: a afirmação das autonomias locais e a superação do princípio da simetria. *Revista da Faculdade de Direito* v. 117. Universidade de São Paulo, 2022, p. 117-158. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/218271>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Contribuição Social Sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 107. São Paulo, ago. 2004.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024, p. 701-730.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito. Entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14.05.2025.
- BREYNER, Frederico Menezes. Não cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: dogmática jurídica e teoria da classificação das normas constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, 2024, p. 221-242.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. Livro digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conflito de competência do ICMS x ISSQN. Industrialização por encomenda sob a ótica do reconhecimento da repercussão geral pelo STF. In: LOBATO, Valter de Souza et al. *Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 401-423.

- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- DIAS, Rodrigo Antonio; PANISSON, Isabella Fochessatto. Desafios do PLP 68/24: tributação do “IVA dual” (IBS e CBS) sobre as operações com bens imóveis no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; FÉLIX, Talita Pimenta; CAMPEDELLI, Laura Romano; TORNINCASA, Caio Leonardo Corralo; CUNHA, Bruna Menelau Bezerra da (org.). *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)*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2024. v. 1. 618p.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 11/12, 1992, p. 3069-3084. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2004/1822>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista da Faculdade de Direito* v. 90. Universidade de São Paulo, 1995, p. 245-251. Disponível em: <https://revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296>. Acesso em: 4 jun. 2025.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência*. Florianópolis, 2013, p. 213-234.
- LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, 2025, p. 262-281. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693>. Acesso em: 30 maio 2025.
- MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais de. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, 2024, p. 267-282.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro eletrônico.
- SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Competência constitucional tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.