

# A Materialidade do IBS e da CBS frente às Estruturas de Direito Privado

## *The Taxable Events of Consumption Taxes in Light of Private Law Structures*

Maria Eugênia Mariz de Oliveira

Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Advogada em São Paulo/SP.

E-mail: mariaeugenia.mariz@marizadvogados.com.br.

Recebido em: 24-7-2025 – Aprovado em: 15-10-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.8.2025.2826>

### *Resumo*

O presente artigo tem por objetivo examinar a definição da materialidade do IBS e da CBS, sob a perspectiva da interação entre o fato gerador destes tributos e os conceitos, institutos e estruturas do Direito Privado. Busca-se averiguar se a materialidade prevista pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e aquela prevista pela Lei Complementar n. 214/2025 estabeleceriam uma necessária vinculação entre a incidência do IBS e da CBS e a prática de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos segundo o Direito Privado. Na primeira parte deste estudo, analisa-se a hipótese de incidência descrita pela Lei Complementar, concluindo-se pela opção do legislador pela definição de um fato gerador do IBS e da CBS caracterizado como “situação de fato”. Na segunda parte, passa-se ao exame da compatibilidade desta definição com a materialidade constitucional dos tributos, centrando-se tal análise na definição do termo “operações” empregado pelo constituinte derivado. A investigação concluiu que a materialidade constitucional não estaria adstrita às “situações jurídicas”, isto é, não se limitaria à prática de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos segundo o Direito Privado. Assim, sob a perspectiva adotada no presente trabalho, concluiu-se que o legislador complementar não extrapolou os limites fixados pelo constituinte derivado.

*Palavras-chave:* tributos sobre o consumo, materialidade constitucional IBS e CBS, fato gerador IBS e CBS, situação de fato, situação jurídica, atos ou negócios jurídicos, Direito Privado.

### *Abstract*

This article aims to examine the definition of the taxable event (materiality) of the IBS (Goods and Services Tax) and the CBS (Contribution on Goods and Services), from the perspective of the interaction between these taxes and the concepts, institutions, and structures of Private Law. The study seeks to determine whether the materiality defined by Constitutional Amendment

No. 132/2023 and by Supplementary Law No. 214/2025 requires a necessary connection between the incidence of the IBS and CBS and the execution of legally valid acts or transactions governed by Private Law. In the first part, the analysis focuses on the taxable event as defined by the Supplementary Law, concluding that the legislator chose to characterize the taxable event as a “factual situation.” The second part examines the compatibility of this definition with the constitutional materiality of those taxes, concentrating on the interpretation of the term “operations” as employed by the derived constituent power. The investigation concludes that constitutional materiality is not limited to “legal situations,” that is, it does not require the performance of acts or transactions validly constituted under Private Law. Accordingly, from the perspective adopted in this study, it is concluded that the supplementary legislator did not exceed the boundaries established by the derived constituent authority.

*Keywords:* consumption taxes, IBS and CBS’ constitutional materiality, IBS and CBS’ taxable event, factual situation, legal situation, legal acts or transactions, Private Law.

## 1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC n. 132) inseriu, na Constituição Federal (CF/1988), o art. 156-A, que introduziu a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de “imposto sobre bens e serviços” (IBS). Embora o referido artigo atribua à lei complementar o papel de instituição do imposto, o próprio dispositivo constitucional elenca, em seu § 1º, aspectos que deverão ser atendidos pelo legislador complementar na sua implantação.

Dentre eles, o inciso I do § 1º determina que o imposto “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Tal dispositivo delimita o campo de incidência do IBS, estabelecendo contornos para a materialidade do imposto que deverão ser respeitados pelo legislador complementar no momento de sua instituição.

A referida EC n. 132 igualmente introduziu o inciso V no art. 195 da CF/1988, passando a prever, como forma de financiamento da seguridade social, contribuição social incidente “sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar” (CBS). Ademais, acrescentou-se ao mencionado artigo o § 16, que estende à CBS a aplicação de uma série de dispositivos constitucionais atinentes ao IBS, dentre os quais o inciso I do § 1º do art. 156-A. Destarte, a materialidade da incidência da CBS corresponde a “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

Neste contexto, conforme previsto pelos próprios arts. 156-A e 195, cabe à lei complementar a instituição do IBS e da CBS, o que, dentre outros elementos, engloba a definição da hipótese de incidência tributária, ou fato gerador. Tal

exigência decorre do Princípio da Legalidade (art. 150, inciso I, da CF)<sup>1</sup>, mas não é livre o legislador complementar nesta tarefa. Ao contrário, estão fixados no texto constitucional os contornos da materialidade destes tributos (das competências tributárias atribuídas), ficando a atuação do legislador complementar limitada pela disposição constitucional segundo a qual tais tributos devem incidir sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

É a Lei Complementar n. 214/2025 (LC n. 214) a responsável por desempenhar esta tarefa, e ela definiu, em uma só tacada e de maneira análoga, as hipóteses de incidência do IBS e da CBS.

Propõe-se no presente trabalho uma análise comparativa entre a materialidade do IBS e da CBS prevista no texto constitucional e os fatos geradores previstos pela LC n. 214, esmiuçando-se os limites fixados pelo constituinte derivado com a finalidade de avaliar eventuais incompatibilidades presentes na lei complementar. E se propõe que tal análise seja realizada sob a ótica específica das inter-relações entre o direito tributário e o direito privado e seus conceitos.

Esta é a abordagem proposta por algumas razões. Em primeiro lugar, após a edição da LC n. 214, passou a ser propagado que os referidos tributos teriam “base ampla” ou, ainda, que alcançariam inúmeros fatos econômicos, independentemente de sua qualificação jurídica<sup>2</sup>. Ao mesmo tempo, doutrinadores de peso se manifestaram no sentido de que a própria EC n. 132 ofereceria limites para esta pretensa amplitude<sup>3</sup>.

Tais considerações conduzem justamente ao questionamento acerca da relevância (ou irrelevância) dos institutos ou estruturas de direito privado adotados para a prática dos atos ou negócios potencialmente abarcados pela incidência tributária em análise, pois, se, constitucionalmente, a incidência do IBS e da CBS estiver adstrita à prática de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos

<sup>1</sup> Sobre o tema: ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 77-120.

<sup>2</sup> APPY, Bernard; ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaio de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021.

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024. LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O fato gerador do IBS e da CBS: as inconstitucionalidades do artigo 4º da Lei Complementar n. 214/2025. In: OKUMA, Alessandra et al. (coord.). *Estudos sobre a Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 163-173. LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 262-281.

perante o direito privado, haverá uma (dentre outras possíveis) limitação à atuação do legislador infraconstitucional.

Soma-se a isso o fato de que, em nosso ordenamento jurídico, os fatos geradores dos tributos podem ser enquadrados como situações de fato ou como situações jurídicas<sup>4</sup>. É isso que estabelece o art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), mas que sequer necessitaria estar expresso no CTN, afinal decorre da própria lógica das situações sobre as quais o direito tributário incide (que ou bem são fatos ou dados da vida real, ou são situações já disciplinadas pelo próprio ordenamento jurídico).

É necessário, portanto, verificar se o constituinte, ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS, alcançou situação de fato ou situação jurídica. Se a opção do constituinte tiver sido por uma situação jurídica, não só a lei complementar estará adstrita a estabelecer como fatos geradores atos ou negócios jurídicos (e não fatos ou dados da vida real, independentemente de sua disciplina jurídica), como a incidência do IBS e da CBS apenas poderá ocorrer quando os atos ou negócios jurídicos estiverem completos e perfeitos de acordo com as normas de direito privado aplicáveis.

## 2. O fato gerador do IBS e da CBS na Lei Complementar n. 214/2025

O ponto de partida natural para qualquer estudo que pretenda definir o conteúdo de um enunciado jurídico é o texto positivado no ordenamento. É a partir do enunciado posto pelo legislador (constitucional ou infraconstitucional) que se reconstrói a norma jurídica, mediante atividade interpretativa<sup>5</sup>. Assim, cumpre analisar o texto elaborado pelo constituinte derivado e o texto positivado pelo legislador complementar relativamente às hipóteses de incidência destes tributos.

A EC n. 132 delimitou os contornos da materialidade do IBS e da CBS no inciso I do § 1º do art. 156-A, estabelecendo que estes tributos incidirão sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Cumprindo o seu papel de instituição do IBS e da CBS, a LC n. 214 define as respectivas hipóteses de incidência em seu art. 4º, segundo o qual tais tributos “incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços”, estas entendidas, nos termos do § 2º, como “qualquer fornecimento com contraprestação”.

Na sequência, o legislador complementar elencou nos incisos do § 2º uma série de negócios jurídicos típicos que estariam contidos no conceito de “operação onerosa com bens ou com serviços”: (i) compra e venda, troca ou permuta, dação

<sup>4</sup> Vide: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 132-133. E SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 529-534.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 86-89.

em pagamento e demais espécies de alienação; (ii) locação; (iii) licenciamento, concessão, cessão; (iv) mútuo oneroso; (v) doação com contraprestação em benefício do doador; (vi) instituição onerosa de direitos reais; (vii) arrendamento, inclusive mercantil; e (viii) prestação de serviços.

Tal rol não é exaustivo, como evidencia o § 2º ao determinar que “considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, *incluindo o decorrente de*: [...]”. O emprego do vocábulo “incluindo” denota a natureza exemplificativa dos negócios jurídicos listados nos incisos, de modo que a LC n. 214/2025 não limita a incidência dos tributos a estes negócios referenciados, mas abrange “qualquer fornecimento com contraprestação”.

Como exposto nas considerações introdutórias acima, a lei pode eleger como fato gerador da obrigação tributária – isto é, como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, para usar as palavras do CTN – tanto uma situação de fato quanto uma situação jurídica.

Ensina Luís Eduardo Schoueri<sup>6</sup> que a distinção reside na constatação de que o fato gerador da obrigação tributária pode, ele mesmo, ser uma “situação jurídica”, ou seja, uma situação contemplada e disciplinada por outro ramo do direito à qual o legislador faz referência ao definir a hipótese de incidência tributária (usualmente, direito privado). Nesta hipótese, o legislador traz para o cerne da regra de incidência atos ou negócios jurídicos específicos, ou, ainda, institutos ou estruturas de direito privado (ou de outro ramo do direito).

Por outro lado, o legislador pode tomar um fato ou um conjunto de fatos desvinculados de qualquer disciplina jurídica específica, hipótese em que se terá uma “situação de fato” como hipótese de incidência tributária. Neste caso, não há relação de interdependência entre o fato gerador e um determinado negócio jurídico ou instituto de direito privado, ainda que este fato indicado pelo legislador possa estar presente em um ato ou negócio jurídico. É dizer: ainda que o fato eleito pelo legislador como fato gerador normalmente ocorra no bojo de um negócio jurídico disciplinado, por exemplo, pelo direito privado, a concretização do negócio em si, nos termos do direito privado, é irrelevante para a definição do fato gerador<sup>7</sup>.

A relevância desta distinção reside no fato de que, caso o legislador tenha eleito como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 530-534.

<sup>7</sup> De inegável importância, a este respeito, as lições de Luís Eduardo Schoueri: “Ver-se-á que nem sempre é imediata a resposta à indagação quanto ao conteúdo da hipótese normativa, i.e., se ela exige uma ‘situação jurídica’ ou apenas alguns fatos que geralmente ocorrem no bojo daquela situação jurídica. A mera circunstância de um legislador utilizar uma expressão que é conhecida no Direito Privado e neste designa um negócio jurídico não implica, necessariamente, que o legislador exige a celebração do negócio. É tarefa do intérprete/aplicador definir qual, afinal, a hipótese tributária.” SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 531.

uma situação jurídica, a consequência é que somente se considerará ocorrido o fato gerador quando tal situação estiver definitivamente constituída nos termos do direito aplicável. Caso não respeitada a disciplina jurídica, ou caso não presentes requisitos ou elementos necessários ao ato segundo o direito aplicável, a consequência será a não concretização da situação jurídica e a inexistência do fato gerador.

Por outro lado, quando o legislador elege como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária uma situação de fato (um mero dado da vida, independentemente de qualificação ou disciplina pelo direito), não cabem quaisquer reflexões acerca da observância de requisitos ou elementos jurídicos, considerando-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que o fato produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, inciso I).

As noções expostas acima igualmente estão encampadas pelo art. 118 do CTN, segundo o qual a definição legal do fato gerador da obrigação tributária é interpretada abstraindo-se “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” (inciso I) e “dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos” (inciso II).

Os incisos do art. 118 do CTN devem ser interpretados em conjunto com o art. 116, que prevê como fato gerador tanto uma “situação de fato” (inciso I) quanto uma “situação jurídica” (inciso II). Nesta linha, entende-se que o inciso I do art. 118 aplica-se à hipótese prevista pelo inciso I do art. 116 (fato gerador qualificado como situação de fato); enquanto o inciso II do art. 118 aplica-se à hipótese prevista pelo inciso II do art. 116 (fato gerador qualificado como situação jurídica)<sup>8</sup>.

É dizer: quando o fato gerador for uma situação de fato, um evento da vida real cuja disciplina jurídica é insignificante, a validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, serão irrelevantes para a incidência tributária. Aplica-se, aqui, somente o inciso I do art. 118 do CTN. De outro lado, quando o fato gerador for uma situação jurídica, havendo, portanto, vinculação do surgimento da obrigação tributária à concretização de um ato ou negócio jurídico específico, regido pelo direito privado (ou outro ramo do direito que possa regulá-lo), é irrelevante investigar se este produziu outros efeitos além dos derivados da sua causa. Ao contrário, será relevante verificar se o ato ou negócio jurídico está devidamente constituído e se é válido nos termos do direito privado. Aplica-se, então, somente o inciso II do art. 118 do CTN<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 529-534.

<sup>9</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o direito tributário. In: SOUZA, Arioaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS,

Com base nestas noções, é possível firmar uma posição acerca das situações eleitas pelo legislador complementar como necessárias e suficientes ao surgimento das obrigações tributárias de recolhimento do IBS e da CBS: parece-nos que a LC n. 214/2025 adotou como fato gerador *situação de fato*. Há algumas evidências neste sentido.

A primeira delas é a conceituação, feita pelo legislador complementar, acerca do que seja uma “operação onerosa com bens ou serviços”. Nos termos do § 2º do art. 4º da Lei Complementar, “qualquer fornecimento com contraprestação” será considerado operação onerosa com bens e serviços, portanto apta a ensejar a incidência dos referidos tributos.

Nota-se que o legislador complementar não define como hipótese de incidência um ato ou negócio jurídico (ou vários atos ou negócios jurídicos), mas prevê que seja abarcada pela hipótese qualquer espécie de fornecimento oneroso, independentemente da forma sob a qual se revestir, ainda que tal forma não corresponda a um ato ou negócio jurídico nos termos do direito privado. Realmente, o fato gerador do IBS e da CBS previsto pela LC n. 214 não é um ato ou negócio disciplinado pelo direito, mas sim qualquer conduta humana que implique no fornecimento de algo (especificamente um bem ou serviço) por uma das partes, e em uma contraprestação pela outra.

Importante mencionar que a obrigatoriedade de contraprestação (ou a referência a ela) não significa que a LC n. 214 aludiu a atos ou negócios jurídicos, porque é plenamente possível que haja, em uma situação de fato, um dar e um receber sem que configurem o cumprimento de obrigações jurídicas. Por outro lado, existem atos ou negócios jurídicos típicos nos quais não há contraprestação (ex.: doação). Portanto, a “contraprestação” não é elemento exclusivo de atos ou negócios jurídicos.

A segunda evidência de que o legislador complementar elegeu uma *situação de fato* como fato gerador do IBS e da CBS está no § 3º do art. 4º da LC n. 214. Dentre outras previsões, o aludido parágrafo estabelece a irrelevância, na determinação da incidência do IBS e da CBS, da espécie, do tipo jurídico, da forma jurídica, da validade jurídica e dos efeitos dos atos ou negócios praticados pelos contribuintes. Isto significa que, para haver “fornecimento com contraprestação”, pouco importa se houve a prática de um ato ou negócio jurídico válido nos termos do direito privado.

Corroborar-se o que foi afirmado anteriormente: o legislador complementar não elegeu como fato gerador destes tributos *atos ou negócios jurídicos* dos quais resulte um fornecimento com contraprestação. Ao contrário, a simples constatação da existência de um ato que tenha como efeito um fornecimento oneroso é,

---

Ives Gandra da Silva. *Direito tributário* – estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014, p. 608-610.



para usar as palavras do art. 114 do CTN, necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, sendo irrelevante perquirir se houve um ato ou negócio jurídico, nos termos do direito privado, que acarretou tal fornecimento; qual foi, formal ou tipicamente, este ato ou negócio jurídico; e se o ato ou negócio está revestido dos requisitos de validade exigidos pelo direito privado (ou por qualquer outro ramo do direito ao qual ao ato ou negócio se vincule).

Tudo isso é reforçado pelo inciso IV do § 3º, que determina a irrelevância também de eventuais exigências legais, regulamentares ou administrativas associadas a um determinado ato ou negócio regido pelo direito, bem como pelo inciso I do § 3º, que desconsidera o título jurídico pelo qual o bem se encontra na posse do fornecedor.

Relevante notar que a redação do inciso II do § 3º do art. 4º da LC n. 214 é análoga ao supramencionado inciso I do art. 118 do CTN, que preconiza, nas hipóteses em que o legislador eleger situação de fato como fato gerador da obrigação tributária, a irrelevância da validade jurídica, da natureza do objeto ou da natureza dos efeitos dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.

Ora, não parece ser coincidência que o legislador complementar, ao definir o fato gerador do IBS e da CBS, incluiu previsão substancialmente semelhante àquela contida no CTN, aplicável especificamente aos casos em que o fato gerador se traduz em “situação de fato”. Assim, também por esta ótica confirma-se que a LC n. 214 não adotou como fato gerador exclusivamente atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito (i.e.: situação jurídica), mas sim situação de fato, desvinculada de disciplina jurídica.

E o que dizer, neste cenário, dos incisos do § 2º do art. 4º, que elencam atos e negócios jurídicos tipificados pelo direito privado, prescrevendo a incidência do IBS e da CBS sobre eles? Em nada se altera a conclusão exposta acima, porque o legislador não *definiu* tais negócios jurídicos típicos como fatos geradores do IBS e da CBS, mas apenas indicou, a título exemplificativo, negócios jurídicos típicos que implicam um fornecimento com contraprestação. Tal enumeração, cujo intuito evidente é meramente elucidativo, o condão de atribuir ao fato gerador destes tributos a necessária qualidade de “situação jurídica”. Ao invés, mencionou negócios jurídicos porque na vida econômica a maior parte das vezes as capacidades contributivas são manifestadas com a prática de atos ou negócios regulados juridicamente, porém aí não se encerra a hipótese de incidência do IBS e da CBS.

Não é por outra razão que o legislador complementar definiu, primeira e expressamente, o fato gerador como “qualquer fornecimento com contraprestação”, para só na sequência, após a expressão “incluindo o decorrente de”, elencar alguns negócios jurídicos típicos.

Diferente seria a situação em que o legislador houvesse se limitado a definir o fato gerador do IBS e da CBS exclusivamente como “operação onerosa com bens ou com serviços, decorrente de compra e venda, troca ou permuta, [...]”. So-



mente se o legislador houvesse previsto uma vinculação direta, imediata e exaustiva entre a incidência tributária e determinados negócios jurídicos típicos, poder-se-ia cogitar tratar-se necessariamente de “situação jurídica”.

Mas não foi esta a opção do legislador complementar. A alusão a certos negócios jurídicos apenas tem função explicitadora do fato gerador, e poderia inclusive ser suprimida sem que isso produzisse qualquer efeito para a definição da hipótese de incidência. E isso é assim justamente porque o legislador optou por estabelecer um fato gerador para o IBS e para a CBS que se reveste das características de situação de fato.

Diante disso, é importante pontuar que, evidentemente, atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes poderão configurar substrato para a incidência do IBS e da CBS. Em realidade, é até previsível que a incidência decorra, na imensa maioria das vezes, da prática de atos ou negócios jurídicos pelos contribuintes. Isso deriva do fato de que o Direito rege as relações humanas, e que usualmente as relações entre sujeitos, sobretudo em âmbito econômico, pautam-se pelas normas jurídicas aplicáveis a cada caso. Não obstante, no caso do IBS e da CBS (assim como outros tributos cujos fatos geradores abarcam situação de fato), a incidência tributária não será determinada pela prática do ato ou negócio jurídico, mas sim pelo fato de que o ato ou negócio praticado se traduz em um fornecimento com contraprestação.

Ante o exposto no presente tópico, o que se verifica com a instituição do IBS e da CBS é que o legislador complementar, ao definir como fato gerador destes tributos uma “situação de fato”, acabou por afastar a incidência tributária ora em análise das estruturas e dos institutos de direito privado. É dizer: para a incidência do IBS e da CBS, pouco importa a validade dos atos ou negócios jurídicos perante o direito privado. Desde que seja possível identificar um fornecimento com contraprestação, independentemente de qualquer caracterização dos atos praticados em termos do direito privado, será considerado ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

E isto segue válido inclusive nos casos em que a lei prevê, exemplificativamente, negócios jurídicos típicos. Isto é, mesmo que um contribuinte pratique um dos negócios jurídicos expressamente previstos no § 2º do art. 4º da LC n. 214 (por exemplo, uma compra e venda), a constatação de que o ato praticado porventura não cumpriu todos os requisitos de validade estabelecidos pelo direito privado não representará óbice à incidência tributária.

Conclui-se, então, que o legislador complementar acabou por desvincular a materialidade do IBS e da CBS das definições, estruturas e institutos de direito privado, o que decorre da sua opção por um fato gerador qualificado como “situação de fato”, em detrimento da necessidade de haver uma “situação jurídica”. Neste contexto, resta investigar se tal desvinculação está dentro das limitações da materialidade previstas pelo constituinte derivado.

### 3. A materialidade constitucional do IBS e da CBS

A EC n. 132 estabeleceu, como campo de incidência do IBS e da CBS, as “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, fixando os contornos da materialidade destes tributos, a partir dos quais começa a interpretação da norma constitucional.

A questão que se coloca é saber se a materialidade constitucional obrigatoriamente vincula a incidência dos tributos à prática de atos ou negócios jurídicos. Caso a resposta a tal indagação seja positiva, haverá incompatibilidade entre a hipótese de incidência prevista pela LC n. 214 e a matriz constitucional, a qual, evidentemente, se resolve pela hierarquia existente entre estas normas, prevalecendo a segunda em detrimento da primeira (que deverá ser declarada inconstitucional).

O art. 156-A, § 1º, inciso I estipula que o IBS e a CBS incidirão sobre “operações”, especificamente, aquelas operações que envolvam “bens”, sejam eles materiais, imateriais ou direitos, ou “serviços”. Iniciando pela segunda parte do enunciado, o conceito de “bens” é dado pelo direito privado. De fato, o Código Civil (CC/2002) se ocupa em definir minuciosamente as diferentes classes de bens, em seus arts. 79 a 103, estabelecendo os conceitos de bens imóveis, móveis, fungíveis, consumíveis, divisíveis, singulares, coletivos, reciprocamente considerados e públicos. A classificação dos bens sob diversos critérios decorre da necessidade de que certas categoriais recebem tratamento específico em determinadas situações, muito embora, nas palavras de Caio Mário da Silva Pereira<sup>10</sup>, não sejam as classificações previstas pelo CC/2002 as únicas maneiras de classificar os bens (nos seus dizeres, são apenas as mais úteis). Nesta linha, não há no código a classificação dos bens em “materiais” e “imateriais”, muito embora seja dada pela doutrina de direito privado.

Note-se que, a despeito do conceito de “bens” no direito privado absorver tanto os materiais quanto os imateriais, e também os direitos<sup>11</sup>, o constituinte derivado optou por explicitar que a classificação do bem como material, imaterial ou direito, não é relevante para determinar o campo de incidência tributária, que engloba operações com quaisquer espécies de bens.

Prosseguindo na análise, o conceito de “serviço” encontra-se entrelaçado, no CC/2002, com a definição do negócio jurídico típico de “prestação de serviços”, disciplinado nos arts. 593 a 609, muito embora não se limite a este. Destarte, mesmo havendo um conceito de “serviço” dado pelo direito privado, a recepção deste

<sup>10</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituição de direito civil*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. I, p. 337-341.

<sup>11</sup> Neste sentido, o CC/2002 estabelece que: (i) os direitos reais sobre imóveis e o direito à sucessão aberta configuram bens imóveis (art. 80); e (ii) os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos pessoais de caráter patrimonial configuram bens móveis (art. 83).

conceito pela CF/1988 despertou e segue despertando inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, as quais vêm se desenrolando ao longo de décadas<sup>12</sup>.

Em que pese a pertinência destas considerações acerca dos conceitos de “bens” e “serviços”, parece-nos que o aspecto mais relevante, para o objeto de estudo do presente artigo, seja a definição do termo “operações” empregado pelo constituinte. Isso não quer dizer que conferir precisão aos termos “bens” e “serviços” não seja relevante para a delimitação da materialidade constitucional. Ao contrário, o tema certamente renderá férteis e importantes discussões doutrinárias<sup>13</sup>.

Não obstante, tem-se que o fato de haver definição de “bens” no CC/2002, bem como as menções a “serviços” nele existentes, não é suficiente para caracterizar toda e qualquer ação humana que os envolva como ato ou negócio jurídico (regido pelo direito privado). Isso se dá porque os bens e serviços são os *objetos* de atos ou negócios jurídicos sem os qualificar como tais, eis que a qualificação decorre da função atribuída a este ou àquele ato pela norma jurídica que o rege. Isto é: o fato de uma ação envolver um bem ou um serviço (conceitos de direito privado) não é suficiente para concluir que se trata de um ato ou negócio jurídico. Por esta razão, o furto de um bem não é um ato ou negócio jurídico, assim como o trabalho escravo, embora aí haja bem e serviço.

Para a análise da materialidade do IBS e da CBS sob a ótica da vinculação da incidência tributária aos institutos, conceitos e estruturas do direito privado, ganha maior importância a definição do termo “operação”, na medida em que esta representa a *ação* praticada pelo sujeito passivo, que implicará no surgimento da obrigação tributária. É claro que o “bem” ou o “serviço” são relevantes para a delimitação da competência tributária, mas estes configuram o *objeto* da ação que será praticada pelo sujeito passivo, de modo que, ao menos para o objeto do presente artigo, maior significância repousa na determinação do conceito de “operação”.

<sup>12</sup> Confira-se: RE n. 116.121, de 1º de outubro de 2000; RE n. 592.905 e RE n. 547.245, de 2 de dezembro de 2009. E, ainda: FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. *Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual*. São Paulo: IBDT, 2023; MELO, José Eduardo Soares de. A evolução dos conceitos de prestação de serviços para fins de tributação do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *As conquistas comunicacionais no direito tributário atual*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 804-805; BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005; GAZZANELO, Silvio José; BATISTI, Gabriel Miranda. *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. Coord. Ramon Tomazela Santos. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 265-297.

<sup>13</sup> A título de exemplo, parece-nos de extrema importância verificar a compatibilidade, com a materialidade constitucional, da definição contida na alínea *b* do inciso I do art. 3º da LC n. 214, que qualifica “operações com serviços” como qualquer operação que não configure uma operação com bens. Tal análise, evidentemente, demandaria a investigação do conceito de “serviços” empregado pelo constituinte.

### 3.1. A construção de sentido do termo “operações”

Seguindo a linha de análise que foi traçada até aqui, a tarefa que se coloca é verificar se o conceito de “operação” empregado pelo constituinte derivado é, este sim, um conceito de direito privado que se refere necessariamente a um ato ou negócio jurídico (regido por este ramo do direito).

Antes de adentrar especificamente na construção do sentido do referido termo, cabe fazer uma breve digressão relativa à metodologia adotada. A atividade interpretativa de construção do sentido dos conceitos empregados pela Constituição Federal pode trilhar diversos caminhos, referindo-se a doutrina, tradicionalmente, aos métodos de interpretação literal, lógico, histórico, sistemático e teleológico<sup>14</sup>. Um primeiro passo na construção de sentido de um termo empregado pelo constituinte é buscar a sua definição nos dicionários (perspectiva lexical). No que tange ao vocábulo “operação”, o Dicionário Houaiss traz oito definições distintas, cuja aplicabilidade pode ser inferida a partir do contexto que em que o termo se apresenta. No contexto empregado pelo constituinte, parece ser adequada a segunda definição prevista no referido dicionário, segundo a qual operação é o “ato ou conjunto de atos em que se combinam os meios necessários à obtenção de determinados resultados”. Na mesma linha, o Dicionário Aurélio apresenta como uma das definições possíveis do vocábulo o “complexo de meios que se combinam para a obtenção de certo resultado”.

Desta primeira aproximação, verifica-se que o termo “operação”, em seu sentido comum, não necessariamente indica algo jurídico (ou como sinônimo de ato ou negócio jurídico), mas sim refere-se a uma ação voltada à produção de determinados efeitos. Verifica-se também que a palavra “operação” é plurívoca, isto é, possui múltiplos significados.

Nesta linha, a depender do contexto no qual empregado, o termo “operações” poderá significar uma ou outra coisa. Tem-se, então, a importância da análise do contexto, que poderá revelar em qual sentido a palavra está sendo empregada. Ilustrando tais afirmações de forma simples, ninguém discordaria que o termo “operações” está sendo empregado com sentidos distintos na frase “o médico realizará a operação no paciente amanhã” e na frase “a sociedade desenvolve suas operações em São Paulo”. Ademais, o contexto permite concluir quais dos possíveis significados do termo “operação” está sendo usado em cada caso: se na primeira hipótese o termo é empregado para se referir a um procedimento médico de intervenção cirúrgica, na segunda hipótese o sentido é de atividade ou empreendimento empresarial.

Ocorre que, embora a pesquisa do significado lexical dos termos possa fornecer uma primeira aproximação do seu conteúdo, também é certo que ela não é suficiente. Isto porque, em se tratando de termos utilizados pelo constituinte para

<sup>14</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 208-209.

a definição de competências tributárias, deve prevalecer o seu sentido técnico-jurídico, quando existente<sup>15</sup>.

Veja-se que tais considerações se aplicam quando existir inequivocamente um sentido técnico-jurídico do termo. Afinal, já a Lei Complementar n. 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, inclusive emendas constitucionais, preconiza que, para obtenção de clareza, devem ser usadas “as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando” (art. 11). Nesta linha de ideias, quando o constituinte emprega termo com um significado jurídico conhecido e específico, deve-se entender que ele o fez com este sentido especial.

Ocorre que a atividade em questão não necessariamente é simples. Isto porque, nem sempre o sentido técnico-jurídico de um termo é nítido (não por outra razão o Supremo Tribunal Federal é frequentemente chamado a se manifestar acerca do conteúdo de um termo empregado na Constituição Federal). E, talvez mais importante, nem sempre é possível verificar no ordenamento jurídico uniformidade e constância na utilização de determinado termo. Por vezes, um mesmo vocábulo é empregado com sentidos distintos em enunciados normativos distintos, cabendo ao intérprete precisar o seu significado em cada hipótese.

A tudo isto acrescenta-se dificuldade adicional: o constituinte (originário ou derivado) não se encontra adstrito a empregar os termos no sentido técnico-jurídico anteriormente em vigor. Poderá o constituinte atribuir aos termos um novo significado, não estando vinculado a significado prévio<sup>16</sup>.

Transpondo-se estas noções para o objeto do presente estudo, podem ser apresentadas algumas premissas, de forma concisa, que servirão de base para que se continue a investigação do sentido do termo empregado pela EC n. 132. São elas: (i) na construção do sentido do termo “operação”, utilizado pelo constituinte derivado, as definições extraídas do dicionário fornecem uma primeira aproxi-

<sup>15</sup> É neste sentido que Karl Larenz afirma que “termos que obtiverem na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legado, são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 452).

<sup>16</sup> Sintetizando estas noções, são valiosos os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto que, ao tratar da construção de sentido dos conceitos constitucionais, leciona: “Os signos jurídicos, além de terem conteúdos semânticos aferíveis em cotejo com nossos dicionários, têm uso jurídico conhecido. Posta uma nova ordem constitucional, deve-se empreender esforço para identificar o sentido dos conceitos nela referidos, adotado majoritariamente pela comunidade jurídica. Realizado o esforço de reconhecer esse conceito, impõe-se, ato contínuo, a avaliação de sua incorporação pela nova ordem ou de sua transformação, nos termos por ela estabelecidos. É forçoso, assim, encontrar na nova ordem constitucional plasmada, os fundamentos normativos da não incorporação de um conceito existente e, por consequência, sua transformação” (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59-60).

mação do significado, no entanto, deve prevalecer o “uso jurídico conhecido” do termo, a ser aferido mediante atividade interpretativa, se houver; e (ii) o constituinte derivado não está vinculado ao sentido anteriormente atribuído ao termo “operação”; ao contrário, ele está livre para atribuir-lhe sentido distinto<sup>17</sup>.

No que tange a este segundo ponto, adota-se o entendimento de que se deve considerar, a princípio, que conceitos empregados pelo constituinte o são com o conteúdo preexistente, no momento da promulgação da Constituição<sup>18</sup>. Assim, apenas nos casos em que a interpretação da Constituição fornecer elementos consistentes que apontem para a atribuição de sentido diverso é que se poderá admitir que não houve incorporação do conceito tal como previamente empregado<sup>19-20</sup>.

Feita esta breve digressão acerca do caminho que se pretende trilhar, diante das premissas fixadas acima, são duas as questões que se colocam: (i) qual era o conceito de “operações” no texto constitucional, anteriormente às alterações introduzidas pela EC n. 132; e (ii) se o constituinte derivado empregou, na EC n. 132, o termo “operações” em seu sentido preexistente.

### 3.2. O conceito de “operações” no texto constitucional

De início, então, cumpre investigar qual é o conceito de “operações” no texto constitucional, antes das alterações introduzidas pela EC n. 132, especialmente se existe ou não vinculação entre ele e o direito privado. É dizer: o conceito preexistente de “operação” configura um conceito de direito privado, este equivalente à noção de ato ou negócio jurídico (regido por tal ramo do Direito)?

Como visto acima, um termo que possui significado comum, quando empregado pelo constituinte sem qualquer definição que lhe atribua sentido diverso, deve ser entendido em seu sentido preexistente, à época da promulgação da

<sup>17</sup> É certo que tal liberdade não é ilimitada. A atuação do poder constituinte derivado reformador deverá sempre se dar dentro dos limites estabelecidos pelas cláusulas pétreas da Constituição Federal (art. 60, § 4º).

<sup>18</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.

<sup>19</sup> Preciosos, também a este respeito, os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto: “Segundo pensamos, cabe ao intérprete, em face de cada signo constitucional, perquirir sobre sua recepção com base na sua aceção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática da novel ordem jurídica.” BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 60.

<sup>20</sup> A este respeito, ensina Humberto Ávila: “[...] O ordenamento constitucional tributário pode adotar conceitos próprios, mas deve fazê-lo expressamente (por estipulação ou redefinição), pois assim não procedendo, incorpora o termo com o significado comum, seja ele ordinário, seja ele técnico.

É por essa razão que a Constituição, quando emprega um termo (palavra ou expressão) dotado de um significado comum (ordinário ou técnico) sem o modificar por meio de uma definição estipulativa nem o precisar por meio de uma redefinição, termina por incorporar o significado comum (ordinário ou técnico) que apresentava o termo ao tempo em que foi promulgada.” (ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50).

Constituição. Viu-se, ainda, que deve prevalecer o sentido técnico-jurídico do termo, quando houver.

Neste contexto, imperioso investigar qual era o significado do termo “operações” à época da promulgação da CF/1988, especificamente, o significado adotado majoritariamente pela comunidade jurídica, que deverá prevalecer em detrimento de outros possíveis significados para o termo “operações”. A resposta a estas indagações, portanto, passa necessariamente pelo emprego do termo no âmbito do Direito, especificamente o direito privado.

No que tange ao Código Civil de 1916, vigente à época da promulgação da CF/1988, são raríssimas as menções ao termo “operações”. De fato, o termo aparece apenas quatro vezes no Código, sendo que, em uma delas, trata-se de operação médica, no sentido de procedimento cirúrgico (art. 178, § 6º, inciso IX). Das outras três instâncias (arts. 1.022, 1.338 e 1.433), não é possível extrair com precisão um significado jurídico consistente do termo, com contornos suficientes para delimitar um sentido técnico-jurídico que poderia ter sido incorporado pelo constituinte em 1988.

Situação diversa se verifica no Código Comercial de 1850 (CCom/1850), vigente no momento da promulgação da CF/1988. Nele se nota que o termo “operações” aparece em diversos dispositivos. Embora não haja uma definição expressa, a partir dos dispositivos nos quais o termo é empregado é possível reconstruir o seu significado (jurídico).

A primeira conclusão que se extrai desta análise é que, na maior parte das vezes em que o termo “operações” é empregado pelo legislador no CCom/1850, ele é empregado no sentido de “operação *comercial*” ou “operação *mercantil*”. É o que se verifica nos arts. 12, 45, 317, 325, 803 e 828, nos quais há expressa vinculação entre o termo “operação” e os termos “comercial”, “de comércio” ou “mercantil”. É, também, o que se verifica nos arts. 47, 156, 169 e 187. Nestes, embora o termo “operações” apareça sozinho, a leitura sistemática conduz à conclusão de que também tais dispositivos empregam o termo “operações” no sentido de operações mercantis/comerciais<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Tome-se como exemplo o art. 47 que, ao disciplinar a atuação dos corretores, determina que “O corretor é obrigado a fazer assento exato e metódico de todas as *operações* em que intervier, tomando nota de cada uma, apenas for concluída, em um caderno manual paginado”. Tal dispositivo deve ser lido em conjunto com o art. 45, que delimita o escopo da atuação dos corretores, estabelecendo que “O corretor pode intervir em todas as *convenções, transações e operações mercantis*; sendo todavia entendido que é permitido a todos os comerciantes, e mesmo aos que o não forem, tratar por si, seus agentes e caixeiros as suas negociações, e as de seus comitentes, e até imediatamente inculcar e promover para outrem vendedores e compradores, contanto que a intervenção seja gratuita”. Ou seja: as “operações” referidas no art. 47 são aquelas previstas no art. 45, evidenciando-se o emprego do termo no sentido de operação mercantil. Outro exemplo é o art. 156 do CCom/1850, que disciplina os direitos do mandatário, no âmbito do contrato de mandato mercantil. Segundo tal dispositivo, “O mandatário tem direito para reter, do objeto da *operação* que lhe foi cometida, quanto baste para pagamento de tudo quanto lhe for devido em con-



O que se verifica, portanto, é que é possível extrair do CCom/1850 um sentido do termo “operação” como um ato de comércio, regido pelo direito comercial e que, como tal, configura um *ato jurídico* (disciplinado pelo direito privado).

Mesmo em caso no qual o CCom/1850 não faz essa vinculação expressa ou implícita, é possível chegar-se à mesma conclusão. É o caso dos arts. 119 e 120, que disciplinam a atividade dos banqueiros, determinando que “São considerados banqueiros os comerciantes que têm por profissão habitual do seu comércio as *operações* chamadas de Banco” (art. 119) e que “As *operações* de Banco serão decididas e julgadas pelas regras gerais dos contratos estabelecidos neste Código, que forem aplicáveis segundo a natureza de cada uma das transações que se operarem” (art. 120). Ainda que não haja a vinculação mencionada nos parágrafos anteriores, o termo “operações” também é empregado nestes dispositivos no sentido de um negócio jurídico regido pelo direito. Afinal, as “operações de Banco” configuram negócio típico, disciplinado pelo CCom/1850.

Importante mencionar que, em alguns dispositivos do Código, é possível encontrar o termo “operação” sendo empregado no sentido de “atividades” ou “empreendimento” (ou seja, não necessariamente para se referir à prática de um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado). É o que se tem no art. 296, que prevê que “A escritura, estatutos e ato da autorização das companhias devem ser inscritos no Registro do Comércio, e publicados pelo Tribunal respectivo, antes que as companhias comecem a exercer suas *operações*”. Na mesma linha são os arts. 301 e 314.

Isso corrobora o que foi dito anteriormente a respeito da plurivocidade do termo “operações”, sendo que, já no CCom/1850, assim como no Código Civil de 1916, este era empregado com sentidos diversos. Não obstante, esta constatação não afasta o fato de que o CCom/1850 empregava o termo “operações”, predominantemente, no sentido de um “ato comercial” o qual, por sua vez, indica um ato ou negócio jurídico praticado segundo a disciplina jurídica de direito privado.

Dito isto, é possível que afirmar que, no momento da promulgação da CF/1988, o termo “operação” era empregado pelo direito privado para designar a prática de atos ou negócios jurídicos (atos comerciais/mercantis), disciplinados pelo Direito. Havia à época um uso jurídico conhecido do termo “operação”, que o associava à prática de atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito privado, ainda que este não fosse o único sentido possível do termo no ordenamento jurídico.

---

sequência do mandato”. É evidente que o termo “operação”, neste caso, é empregado no contexto das operações que podem ser objeto do contrato em questão. Estas, por sua vez, são disciplinadas pelo art. 140 no seguinte sentido: “Dá-se mandato mercantil, quando um comerciante confia a outrem a gestão de um ou mais *negócios mercantis*, obrando o mandatário e obrigando-se em nome do comitente”. Também aqui, a leitura sistemática conduz à conclusão de que a “operação” referida no art. 156 apenas pode ser o “negócio mercantil” previsto pelo art. 140.

Tal constatação, no entanto, não é suficiente para se concluir que, ao empregar o termo “operação”, o constituinte originário necessariamente haveria adotado o significado exposto acima, extraído da legislação comercial. Isto porque, como exposto, o constituinte não se encontra vinculado ao sentido preexistente do termo, podendo atribuir-lhe significado diverso. Portanto, cumpre analisar o texto constitucional, antes das alterações promovidas pela EC n. 132, a fim de verificar se o significado descrito teria sido incorporado pelo constituinte de 1988.

É verdade que, compulsando-se o texto constitucional, nota-se que não há um emprego sempre consistente do termo “operações”, podendo ser possível identificar dispositivos nos quais este é empregado com significados diferentes. Retorna-se, aqui, à importância do contexto, que foi mencionada anteriormente. Nesta linha, talvez as considerações mais relevantes possam ser extraídas do (relacionem-se ao) conceito de “operações” no âmbito da materialidade constitucional do ICMS. E isto não só porque este imposto deixará de existir em favor do IBS ora em análise, mas, principalmente, porque, desde a promulgação da CF/1988 (e, na realidade, até mesmo sob a égide de constituições anteriores), vêm sendo travadas discussões ardentes na doutrina e na jurisprudência acerca do conceito constitucional de “operações relativas à circulação de mercadorias” para fins de incidência do ICMS. Ademais, trata-se de situação na qual o termo “operações” encontra-se no núcleo da materialidade constitucional, de maneira semelhante ao que se verifica no IBS e na CBS.

De início, é possível afirmar que não há, no texto constitucional, elementos que apontem para um emprego do termo “operações” distinto daquele observado na legislação privada então vigente. De fato, não há qualquer definição expressa que atribua ao termo sentido diverso, nem mesmo outros fatores que conjuntamente poderiam apontar para a não incorporação do significado adotado predominantemente pela legislação comercial, exposto acima.

Mais do que isso, a análise da redação do enunciado que exprime a materialidade do ICMS aponta para a incorporação do significado extraído da legislação privada em vigor em 1988. O CCom/1850, como se viu, associava predominantemente o emprego do termo “operações” à prática de atos comerciais ou mercantis, o que era indicado pelo emprego conjunto (seja explícito, seja implícito) do termo “operações” e dos termos “comercial”, “de comércio” ou “mercantil”. Daí que se extraiu o sentido de “ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado” atribuído ao termo.

Ora, o art. 155, inciso II, da CF atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias [...]”. Ou seja, o próprio constituinte seguiu a linha adotada pela legislação comercial, que aproxima o termo “operações” das noções de atos mercantis, ou atos de comércio. A associação do termo “operações” à expressão “cir-

culação de mercadorias” mantém a lógica do CCom/1850, pelo que se conclui que não houve atribuição de significado diverso ao termo, mas foi incorporado o conceito preexistente (na legislação comercial).

Tais conclusões encontram base na doutrina. No contexto da definição da materialidade constitucional do ICMS, a doutrina desenvolveu-se no sentido de que o termo “operações” empregado pelo constituinte teria necessariamente o sentido de um ato *jurídico* disciplinado pelo direito privado. Em realidade, já sob a égide da Constituição de 1967, ao escrever sobre a materialidade do ICM, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino concluíam que o referido imposto, incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”, apenas poderia incidir sobre um “negócio jurídico-mercantil”, portanto, um ato regulado pelo direito privado. Segundo os doutrinadores “pode-se afirmar que o ICM, por força de exigências constitucionais sistematicamente deduzidas, tem por fulcro as operações, entendido este conceito como sinônimo de negócios jurídico-mercantis”<sup>22</sup>.

Tal foi o entendimento manifestado pela doutrina predominante, podendo ser citados, ainda, os sábios ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> para quem “Esplende, intuitiva, a educação de que as operações mercantis mencionadas no texto constitucional somente podem ser de natureza jurídico-mercantil, associadas a um fenômeno de circulação de mercadorias”. Também Aliomar Baleeiro<sup>24</sup>: “O que nos parece bem difícil – talvez impossível – é que a mercadoria

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário* n. 25/26. São Paulo, dez. 1983. Disseram: “O conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICM é o de operações. Esta é, efetivamente, uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados. [...] A palavra operação, não oferece denotação unívoca. Em tese, pode ser compreendida num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico. Contudo, ao intérprete do Direito só interessa o sentido jurídico dessa expressão, vale dizer, o alcance que, para efeitos do Direito, ganhou no texto normativo. Para os efeitos do art. 23, II, do texto constitucional, operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes. [...] Parece-nos inequívoco, inicialmente, que a Constituição, ao cogitar de operações, no art. 23, II, está fazendo referência a negócios jurídicos ou, como diz Amílcar Falcão – re-produzindo literatura alemã – ao núcleo da incidência de um imposto sobre atos jurídicos. E isto fica bem evidente, quando se leva em conta que só mediante este instrumento – o ato jurídico – é que se pode ter, como efeito de direito, uma circulação de mercadorias. Portanto, o adjetivo circulação, que qualifica, no texto, o substantivo operações, somente se pode configurar se essas operações revestirem natureza negocial. [...] A qualificação da operação é dada pelas cláusulas adjetivas circulação e mercadoria. Cada qualificação implica restrição à amplitude do termo operação. Esta regra obriga a lei a adotar como materialidade da hipótese de incidência do ICM um negócio jurídico (ato de conteúdo negocial), voluntariamente realizado, à luz do Direito Privado. [...] Sobre ser mercantil, a natureza da operação, também não parece haver possibilidade de dúvida de monta. É que mercadoria, enquanto categoria jurídica, é conceito definido pelo Direito Comercial. Nisso concordam gregos e troianos.”

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz de ICM*. São Paulo: RT, 1983, p. 71.

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 582.

seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico”. Por fim, José Souto Maior Borges<sup>25</sup>: “‘Operações’, em Direito serão ‘operações’ jurídicas. Consequentemente, atos jurídicos mercantis pelos quais se processa a circulação; mediante os quais o processo econômico circulatório é dinamizado na vida do comércio”.

A doutrina, portanto, confirma que o conceito de “operações” empregado pelo constituinte – seja na Constituição de 1967, seja na CF/1988, já que a produção doutrinária seguiu na mesma direção sob a égide da Constituição atual, em relação ao ICMS – é o conceito majoritariamente presente no CCom/1850. Desenvolveu-se a doutrina no sentido de que o termo “operações”, no texto constitucional (no âmbito do ICM e do ICMS), teria sido empregado para se referir a atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito privado (especificamente pelo direito comercial). Aliás, não parece ser coincidência que a aproximação entre o emprego do termo “operações” e os termos “comercial” ou “mercantil”, presentes no Código Comercial, encontra respaldo na doutrina, que define o termo “operações” como “negócio jurídico-mercantil”.

Na jurisprudência, a definição do conceito de “operações” na CF/1988 não é tão exata. De fato, o Supremo Tribunal Federal (STF) já foi chamado a se pronunciar acerca da materialidade constitucional do ICMS em múltiplas ocasiões. Relevante verificar o quanto decidido no julgamento da ADC n. 49/RN, julgada em 19 de abril de 2021. Naquela ocasião, a questão colocada ao crivo do STF referia-se à possibilidade de incidência do ICMS no deslocamento físico de bens entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte. O Tribunal fixou posição unânime no sentido de que “a hipótese de incidência do tributo é a *operação jurídica* praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final”.

Embora, à primeira vista, o trecho da ementa reproduzido acima possa conduzir à conclusão de que o termo “operações” previsto no texto constitucional em referência ao ICMS configuraria necessariamente uma operação *jurídica* (portanto, um ato ou negócio jurídico, nos termos do direito privado), a leitura cuidadosa do voto condutor do acórdão, proferido pelo Ministro Relator Edson Fachin, pode infirmar tal conclusão<sup>26</sup>. De fato, o que se verifica da leitura do voto é que,

<sup>25</sup> BORGES, José Souto Maior. Aspectos constitucionais do ICMS. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, jun./1977, p. 21.

<sup>26</sup> Confirmam-se os seguintes trechos relevantes:

“Entre outras interpretações possíveis, o termo ‘operação’ é entendido como um ato mercantil de comercializar mercadorias, as quais, por sua vez, são bens e objetos destinados à comercialização. ‘Circulação’, conceito sobre o qual recaem as maiores divergências, deve ser interpretado como um negócio jurídico em que há mudança da titularidade da mercadoria (FERNANDES, Odmir. Título III – Impostos. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, pp. 259 e 260).

muito embora em algumas passagens se afirme que a “operação” deve ser jurídica, a discussão travada pelo STF na ADC n. 49 girou em torno da qualificação do termo “circulação”, particularmente quanto à saída física da mercadoria do estabelecimento, mas sem mudança de titularidade.

É claro que a “circulação” está necessariamente atrelada à “operação”, mas fato é que a Corte Suprema não parece ter adotado o entendimento de que o termo “operação”, isoladamente, necessariamente indicaria um *negócio jurídico regido pelo direito privado*. Não há, neste e em outros acórdãos do STF<sup>27</sup> sobre o tema, manifestação contundente no sentido de que o emprego do termo “operações” seria suficiente à limitação da incidência do imposto à prática de negócios jurídicos. Ao contrário, o que se verifica é que a posição adotada pelo Tribunal decorreu de uma interpretação da expressão “operação de circulação”, tendo sido concluído que a *circulação* deveria ser necessariamente jurídica, e não só física, mas marcada pela mudança de titularidade da mercadoria.

E a conclusão de que a circulação deveria ser jurídica igualmente não decorreu do fato de se tratar de “operação de circulação”, mas sim da noção de que a “circulação” abrangida pela materialidade constitucional deveria necessariamente gerar a transmissão da posse ou propriedade. E isso não por ser “operação”, mas por ser “circulação”.

A este respeito, merece destaque a decisão proferida no ARE n. 1.255.885/MS, em 14 de agosto de 2020, em sede de repercussão geral (Tema 1.099), no qual foi

---

Essa última ideia, no entanto, é conceituada por doutrinadores brasileiros de três formas diferentes. Para parte deles, as operações sobre as quais aqui se debate são caracterizadas pela circulação física da mercadoria; conforme outros, a circulação é jurídica, devendo haver transferência da propriedade da mercadoria. Defende-se ainda que o imposto deveria incidir quando houvesse circulação econômica da mercadoria, isto é, sua evolução na cadeia produtiva da fonte produtora ao consumidor final (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, p. 143163, jul./ago. 2011).

O requerente sustenta, por entender que transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular geram reflexos tributários, que o entendimento que deve prevalecer é o da circulação econômica. Este argumento, todavia, não deve prosperar.

Conforme voto no RE 593.824/SC, de minha relatoria, julgado em Plenário no dia 27 de abril de 2020, em que discorri sobre demanda de potência elétrica e ICMS, *a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente*.

A hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica.

[...] Dessa forma, interpretando-se segundo a Constituição da República, *a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica*. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardiã da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais.”

<sup>27</sup> Veja-se: RE n. 267.599/MG, de 24.11.2009; AI n. 693.714 AgR, de 30.6.2009; Rp n. 1.181/PA, de 26.9.1984; RE n. 75.026/RS-EDv, de 11.12.1974.

fixada a tese “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”. A manifestação do Ministro Dias Toffoli é clara ao delimitar a controvérsia (bem como o contexto) que pautou a discussão, fixando que “está em xeque o conceito de ‘circulação de mercadorias’, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal”.

Possível concluir, então, que não há como afirmar que existiria um posicionamento do STF no sentido de que o conceito de “operações”, empregado no texto constitucional, corresponderia, ele próprio, às noções de atos e negócios jurídicos disciplinados pelo direito privado. Ao contrário da posição que se cristalizou na doutrina, que atribuía ao termo “operações” o sentido de negócio jurídico de natureza mercantil, as manifestações do STF sobre o tema não são tão precisas, verificando-se que a necessidade da existência de um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado, para atrair a incidência do ICMS, diversas vezes acaba sendo atrelada à interpretação do termo “circulação de mercadorias”.

Diante disso, retornando-se à indagação que se colocou no início deste tópico, a respeito do conceito do termo “operações” no texto constitucional, anteriormente às alterações introduzidas pela EC n. 132, é possível delinear três conclusões.

A primeira dela é de que não há, no ordenamento jurídico tributário, um emprego consistente do termo “operação” para se referir exclusivamente a atos ou negócios jurídicos (regidos pelo direito privado). O CCom/1850 e o Código Civil de 1916, vigentes à época da promulgação da CF/1988, empregavam o termo com significados diversos. Tal plurivocidade verifica-se, inclusive, no texto constitucional<sup>28</sup> e no próprio CTN<sup>29</sup>.

A despeito disso – e esta é a segunda conclusão – no que tange à definição da materialidade constitucional do ICMS, cujo núcleo contém o termo “operações”, é possível afirmar que o constituinte incorporou o conceito então existente no direito privado, especificamente no CCom/1850, segundo o qual “operação” designa um ato ou negócio comercial ou mercantil, configurando, portanto, um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado.

Por fim, a terceira conclusão diz respeito à jurisprudência sobre o tema. O entendimento do STF acerca da materialidade do ICMS se desenvolveu no senti-

<sup>28</sup> Exemplificativamente, o art. 48, inciso XII, atribui ao Congresso Nacional a competência de dispor sobre “matéria financeira, cambial e monetária, instituições financeiras e suas operações”, utilizando o termo “operações” no sentido de atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras.

<sup>29</sup> Por exemplo, ao definir o fato gerador do IPI, o parágrafo único do art. 46 do CTN esclarece que “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Note-se que, aqui, o CTN não emprega o termo “operações” como sinônimo de ato ou negócio jurídico.

do de que o aspecto jurídico (de ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado) não seria exclusivamente extraído do conceito de “operações”, mas também das noções de “circulação de mercadorias”.

### **3.3. O conceito de “operações” empregado pelo constituinte derivado**

Como base nas considerações fixadas no tópico acima, pode-se enfrentar a materialidade do IBS e da CBS na EC n. 132, para se verificar se o constituinte derivado adotou o termo “operações” no mesmo sentido adotado pelo constituinte originário, ou se teria positivado um novo conceito.

A análise desta questão deve ter como ponto de partida a seguinte constatação: o conteúdo preexistente do termo “operações”, ou, ainda, o seu significado jurídico conhecido, no momento da promulgação da EC n. 132, não corresponde necessariamente àquele verificado no momento da promulgação da CF/1988.

O CCom/1850, a partir do qual se construiu a definição de “operações” como um ato ou negócio jurídico regido pelo Direito foi parcialmente revogado em 2002. Tal revogação abrangeu a quase totalidade dos dispositivos elencados anteriormente, dos quais era possível extrair uma associação entre o significado de “operações” e o significado de atos/negócios comerciais/mercantis.

Com a instituição do CC/2002, o cenário anteriormente exposto foi sobremaneira alterado. Em primeiro lugar, constata-se que não há, no Código, uma definição expressa de “operação”. Ao contrário, a lei civil define e disciplina a noção de “negócio jurídico” (Título I do Livro III), fazendo menção ainda ao “ato jurídico” como aqueles fatos jurídicos que não configuram negócios jurídicos (Título II do Livro III). Não obstante, ao regular os atos e negócios jurídicos, o CC/2002 não emprega em momento algum o termo “operação”.

Ademais, verifica-se que a palavra “operação” aparece por diversas vezes ao longo do CC/2002, mas não como sinônimo dos conceitos de “atos jurídicos” e “negócios jurídicos”. Cabe trazer alguns exemplos que confirmam esta constatação.

Os arts. 1.045 a 1.051 regulam a “sociedade em comandita simples”. Ao disciplinar a atuação do comanditário, o art. 1.047 estabelece que “Sem prejuízo da faculdade de participar das deliberações da sociedade e de lhe fiscalizar as *operações*, não pode o comanditário praticar qualquer ato de gestão, nem ter o nome na firma social, sob pena de ficar sujeito às responsabilidades de sócio comanditado”. Nota-se que o termo “operações” é empregado no sentido amplo de “atividades” da sociedade, cabendo ao comanditário fiscalizar não especificamente os atos ou negócios jurídicos praticados pela sociedade, mas o seu funcionamento como um todo.

Nesta mesma linha é o sentido do termo “operações” no art. 1.069, que, ao regulamentar as atribuições do Conselho Fiscal de sociedade limitada, estipula que “Além de outras atribuições determinadas na lei ou no contrato social, aos



membros do conselho fiscal incumbem, individual ou conjuntamente, os deveres seguintes: [...] III – exarar no mesmo livro e apresentar à assembleia anual dos sócios parecer sobre os *negócios e as operações sociais* do exercício em que servirem, tomando por base o balanço patrimonial e o de resultado econômico”. Também neste dispositivo o emprego do vocábulo está atrelado à noção de funcionamento, ou atividade, da sociedade.

O mesmo ocorre nos dispositivos relativos à administração de sociedade, os quais se referem por diversas vezes ao termo “operações”. Assim, o art. 1.010 determina, em seu § 3º, que “Responde por perdas e danos o sócio que, tendo em alguma *operação* interesse contrário ao da sociedade, participar da deliberação que a aprove graças a seu voto”. Novamente, o termo não se restringe à prática de atos ou negócios jurídicos, mas abrange as realizações, as atividades da sociedade. Considere-se, por exemplo, uma deliberação social para decidir a respeito de uma nova exploração de atividade, ou expansão dos negócios para outra localidade; estas não implicam direta e necessariamente na realização de um ato ou negócio jurídico, mas mesmo assim estão abrangidas pelo art. 1.010. Em outras palavras, a decisão administrativa não é quanto aos meios jurídicos porventura necessários à nova atividade ou à nova localização das atividades empresariais, mas a estas.

Na mesma linha, o art. 1.013, § 1º, segundo o qual “Se a administração competir separadamente a vários administradores, cada um pode impugnar *operação* pretendida por outro, cabendo a decisão aos sócios, por maioria de votos”. Veja-se que não somente atos ou negócios jurídicos poderão ser impugnados, mas quaisquer empreendimentos ou decisões adotadas por um dos sócios. Também o art. 1.036, ao tratar da dissolução da sociedade, preconiza que “Ocorrida a dissolução, cumpre aos administradores providenciar imediatamente a investidura do liquidante, e restringir a gestão própria aos negócios inadiáveis, vedadas novas *operações*, pelas quais responderão solidária e ilimitadamente”. É certo que o referido dispositivo veda a celebração de novos atos ou negócios jurídicos, mas a previsão não se restringe a eles. Ao contrário, o escopo da norma é vedar a expansão da atividade empresarial para novos ramos ou empreendimentos.

Importante mencionar que, certamente, a prática de atos ou negócios jurídicos também está compreendida nos dispositivos supracitados. Assim, por exemplo, um sócio que vote para aprovar a prática de um negócio jurídico específico pela sociedade, em contraposição aos interesses desta, estará enquadrado na hipótese descrita pelo art. 1.010, da mesma maneira que, ocorrida a dissolução de uma sociedade, o art. 1.036 impede que seja celebrado um novo negócio jurídico. A despeito disso, o ponto central é que tais dispositivos *não se limitam* à prática de atos ou negócios jurídicos. Ao contrário, o termo “operação” é empregado de forma mais abrangente, incluindo atividades, realizações, empreendimentos ou objeto da sociedade.

Para finalizar, mencionam-se ainda os arts. 653 a 691 do CC/2002, que disciplinam o negócio jurídico típico de “mandato”. Este é conceituado pela lei civil nos termos do art. 653, segundo o qual “Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato”. Na sequência, o art. 664 prevê que “O mandatário tem o direito de reter, *do objeto da operação que lhe foi cometida*, quanto baste para pagamento de tudo que lhe for devido em consequência do mandato”. Novamente não há uma relação de sinonímia entre o vocábulo “operação” e as noções de atos ou negócios jurídicos, posto que o objeto do mandato pode compreender atuação, ou decisões gerenciais/empresariais, que não se confundam com a prática de um ato ou de um negócio jurídico<sup>30</sup>.

Da exposição feita acima, conclui-se que não há como extrair da lei civil atualmente em vigor um conceito de “operação”, como conceito de direito privado equivalente às noções de atos ou negócios jurídicos.

Neste ponto, é preciso mencionar que a simples alteração posterior do significado de um termo incorporado pelo legislador constitucional, promovida em âmbito infraconstitucional, certamente não tem o condão de, automaticamente, alterar o conceito constitucional. Isso decorre da própria supremacia da Constituição Federal, que não pode ser alterada pelo legislador infraconstitucional<sup>31</sup>. Nesta linha, ainda que se verifique que se operou, na legislação privada infraconstitucional, uma alteração do conceito de “operações” existente à época da promulgação da CF/1988 e incorporado pelo constituinte, tal alteração não produziria efeitos no que tange à delimitação da materialidade dos tributos que houvesse sido definida como tendo, em seu núcleo, tal conceito.

Ocorre que esta não é a situação que se apresenta. Isso porque, havendo a promulgação de emenda constitucional pelo poder constituinte derivado, não há que se falar em alteração de conceito constitucional pelo legislador infraconstitucional. Assim, não se cogita da hipótese aventada no parágrafo anterior, no que tange ao tema ora em análise.

Dito isso, o que se verifica é que, no momento da promulgação da EC n. 132, o termo “operações” não possui o mesmo significado jurídico conhecido e específico que podia ser extraído do CCom/1850. Com a revogação parcial desse Códici-

<sup>30</sup> Neste sentido, a doutrina de Caio Mário da Silva Pereira, ao examinar o instituto do mandato: “A segunda observação é relativa à natureza jurídica do ato para o qual o mandatário é investido de poderes. [...] Tal controvérsia, refletindo nas legislações, divide-as em dois grupos: o dos que abrangem no mandato toda espécie de atos, e o dos que reclamam a restrição para os negócios jurídicos. Pelo disposto no art. 653 do Código Civil brasileiro, que não alude a negócio jurídico, como expressamente faz o francês, nosso direito alinha-se ao lado do BGB, do Código Suíço, do polonês das Obrigações, admitindo que também outros podem estar nele compreendidos, e não comente os negócios jurídicos.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituição de direito civil*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. III, p. 379-380).

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 53 e 67.

go e a instituição do CC de 2002, forçoso concluir que não há, no ordenamento jurídico atual (ou, no ordenamento jurídico vigente no momento da promulgação da referida Emenda), uma equiparação entre o conceito de “operações” e as noções de atos e negócios jurídicos regidos pelo direito privado.

Transpondo tais considerações para o objeto do presente estudo, elas podem conduzir à conclusão de que, quando o constituinte derivado definiu a materialidade do IBS e da CBS como “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, ele empregou o termo “operações” no seu sentido comum existente no momento presente, de modo que não há como atribuir ao termo “operações” a condição de conceito de direito privado, correspondente a atos ou negócios jurídicos. Sob esta perspectiva, ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS, a EC n. 132 não restringiu a incidência destes tributos às hipóteses em que há a prática de um ato ou negócio jurídico, justamente porque não há, no ordenamento jurídico atual, uma equiparação entre o conceito de “operação” e os conceitos de “ato jurídico” e “negócio jurídico”.

Tal conclusão é corroborada por outros fundamentos. Primeiramente, é relevante destacar, também, que a Constituição, ao atribuir algumas competências tributárias, inequivocamente aludiu a institutos e atos ou negócios específicos do direito privado, aspecto este inclusive objeto da norma do art. 110 do CTN. Já na EC n. 132 não se nota a referência a situações jurídicas, ao serem definidas as novas competências para tributar. É dizer: se quando da promulgação da CF/1988 poder-se-ia afirmar que “operação de circulação de mercadorias” era uma estrutura conceituada pelo direito privado, podendo-se extrair do Código Comercial a sua definição como um ato ou negócio jurídico (de natureza mercantil), regido pelo Direito; o mesmo não se observa quando da promulgação da EC n. 132, inexistindo no direito privado hoje em vigor um conceito de “operações (com bens e com serviços)”.

Diante disso, não nos parece ser possível afirmar que, ao empregar o termo “operações”, houve uma opção por parte do constituinte derivado em criar tributos incidentes exclusivamente sobre atos ou negócios jurídicos perfeitos nos termos do direito privado aplicável, justamente porque tais conceitos – operações de um lado, e atos/negócios jurídicos de outro – não são sinônimos no momento da promulgação da EC n. 132.

Nesta linha de ideias, e voltando às noções que foram expostas no início deste estudo, forçoso concluir que o constituinte derivado, ao definir a materialidade do IBS e da CBS, *não concebeu tributos incidentes sempre sobre uma “situação jurídica”, mas, sim, sobre uma “situação de fato”, desvinculada (ou independente) da realização de atos ou negócios jurídicos nos limites da sua disciplina jurídica (de direito privado).*

Neste ponto, poder-se-ia cogitar que o constituinte derivado teria empregado o termo “operações” com o mesmo sentido do termo “operações” empregado

pelo constituinte originário ao definir a materialidade do ICMS. Esta, no entanto, não nos parece ser a melhor interpretação, o que se dá por algumas razões, além das já expostas.

Em primeiro lugar, não deve causar qualquer estranheza a afirmação de que o constituinte derivado teria empregado um mesmo termo (operações) para se referir a algo distinto daquilo que havia sido referido pelo constituinte originário. Isto porque, como visto, tal termo é plurívoco e já era empregado no ordenamento jurídico com significados distintos, inclusive na CF/1988.

Em segundo lugar, como visto, a equiparação do significado do termo “operações”, no âmbito da materialidade constitucional do ICMS, às noções de ato ou negócio jurídico disciplinado pelo direito privado, encontrava fundamento nas disposições do Código Comercial, das quais era possível extrair tal vinculação, em razão de a legislação atribuir ao termo “operações” o sentido de ato/negócio mercantil/comercial. Nessa linha, constatou-se que o constituinte originário, ao associar o termo “operações” à expressão “circulação de mercadorias”, manteve a lógica do Código Comercial, pelo que se concluiu que não houve atribuição de significado diverso ao termo, mas foi incorporado o conceito preexistente na legislação comercial, segundo o qual o termo “operações” tinha o significado de ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado. Ocorre que esta lógica não foi mantida pelo constituinte derivado. Ao contrário, ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS ele deliberadamente suprimiu qualquer referência aos conceitos de “circulação” e de “mercadoria”, distanciando-se do conceito de “operações” que havia sido construído com base no uso deste termo no Direito Comercial anteriormente em vigor.

Em terceiro lugar, também as interpretações histórica e sistemática corroboraram a conclusão exposta. Como visto, muito embora a doutrina, desde a previsão do ICM na CF/1967, tenha sido enfática no sentido de que o termo “operações” indicaria necessariamente a prática de um ato ou negócio jurídico regido pelo Direito (o que, vale lembrar, encontrava base nas noções extraídas do CCom/1850, hoje revogado), fato é que a jurisprudência se desenvolveu de outra forma, associando a necessidade da prática de um ato ou negócio jurídico não ao termo “operação”, mas sim aos termos “circulação” e “mercadoria”. É neste contexto que o constituinte derivado optou por suprimir o termo “circulação” e o termo “mercadorias”, indicando um distanciamento em relação à materialidade mais restrita do ICMS, seja porque a incidência do IBS e da CBS não se limitará a casos de circulação (jurídica, tal como definido pelo STF), seja porque não se limitará a mercadorias. A análise comparativa entre o art. 155, inciso II, e o art. 156-A, § 1º, inciso I, aponta para decisão consciente do constituinte derivado de se desprender dos parâmetros fixados pelo STF.

Finalmente, em quarto lugar, não se pode ignorar que a interpretação teleológica do dispositivo conduz à idêntica conclusão. A finalidade declarada da EC

n. 132 foi a criação de um imposto sobre o consumo (em sentido amplo) mais abrangente do que os impostos atualmente em vigor, que serão extintos. Visou-se, por meio dessa tributação, superar discussões anteriores acerca da competência para se tributar determinada situação (se pertencente ao ICMS ou ao ISS), bem como abarcar situações não abrangidas pela materialidade destes impostos.

É certo que a interpretação teleológica, sozinha, pode não ser suficiente para a construção da norma. Além disso, nunca é demais lembrar que a intenção do legislador ao criar a lei (*mens legislatoris*) nem sempre corresponde ao espírito da lei, ao seu sentido e finalidade uma vez posta no ordenamento (*mens legis*). Não obstante, no presente caso, todos estes elementos convergem na mesma direção, indicando que o constituinte não restringiu a materialidade do IBS e da CBS apenas a situações jurídicas, mas abarcou também situações de fato, num movimento consciente de desvinculação da incidência tributária dos institutos, conceitos e estruturas de direito privado. De fato, o mote talvez principal da reforma da tributação do consumo foi desatrelá-la de categorias jurídicas, que era característica forte de várias competências tributárias antes existentes, especialmente as relativas ao consumo.

Para finalizar esta análise, conclui-se ainda que, embora o constituinte derivado pudesse, ao utilizar o termo “operações”, alterar o seu significado, efetivamente positivando um novo conceito, não parece ser este o caso quanto à materialidade do IBS e da CBS. Ora, muito embora tenha se concluído que o constituinte derivado empregou o termo “operações” em sentido diverso daquele que havia sido empregado pelo constituinte originário em relação à definição da materialidade do ICMS, não parece ter havido propriamente a positivação de um “novo” conceito adstrito ao direito privado. Isso porque, no momento da promulgação da EC n. 132, não existia no ordenamento (ou mesmo no texto constitucional) um conceito uniforme de “operação” como sinônimo de ato ou negócio jurídico. Assim, ao conceber o IBS e a CBS como tributos incidentes sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, o constituinte derivado acabou por incorporar ao texto constitucional um conceito de “operações” não correspondente necessariamente a atos ou negócios jurídicos praticados nos termos do direito privado.

#### 4. Considerações finais

No início do presente estudo, foi apresentada a seguinte questão para investigação: até que ponto a definição (constitucional) da materialidade do IBS e da CBS alude a conceito do direito privado?

Na tarefa de fornecer uma resposta a tal pergunta, verificou-se, inicialmente, que a LC n. 214 adotou como fato gerador do IBS e da CBS uma *situação de fato* (em detrimento da opção por *situação jurídica*). Isto significa que o legislador complementar não vinculou a incidência destes tributos à prática de atos ou negócios

jurídicos tais como disciplinados pelo direito privado. Ao contrário, o fato gerador estabelecido pela Lei Complementar equivale a qualquer “fornecimento com contraprestação”, sendo irrelevantes as estruturas e os institutos de direito privado. Por esta razão, a validade de atos ou negócios jurídicos praticados, perante o direito privado, não é elemento relevante para determinar a ocorrência do fato gerador das novas obrigações tributárias.

Diante disso, foi preciso verificar se esta dissociação do fato gerador do IBS e da CBS estaria dentro da materialidade prevista pelo constituinte derivado. Tal análise centrou-se na definição do termo “operações” empregado para a determinação da materialidade constitucional do IBS e da CBS, com o intuito de determinar se este seria um conceito de direito privado cujo significado necessariamente corresponderia a atos ou negócios jurídicos (regido por este ramo do Direito).

Para tanto, foi necessário perquirir o sentido do termo “operação” utilizado pelo constituinte derivado não só em sua acepção comum, mas também num eventual “uso jurídico conhecido”, que deveria prevalecer em caso de discrepância. Este exame foi realizado em duas etapas: (i) busca do sentido do conceito de “operações” no texto constitucional antes das alterações introduzidas pela EC n. 132; e (ii) verificação acerca da possível positivação de um novo conceito pelo constituinte derivado.

No que tange à primeira etapa, buscou-se verificar se o conceito preexistente de “operação” configuraria um conceito de direito privado equivalente à noção de ato ou negócio jurídico. A análise do texto constitucional, do emprego do termo pela comunidade jurídica à época da promulgação da CF/1988, da doutrina e da jurisprudência, conduziu a três conclusões. Em primeiro lugar, concluiu-se que o termo “operações” é plurívoco, mesmo dentro do Direito, sendo empregado com sentidos diversos no ordenamento jurídico. É o que se verifica do CCom/1850 e do Código Civil de 1916 (ambos vigentes à época da CF/1988), mas também no próprio texto constitucional e no CTN. Portanto, verificou-se que não há um emprego consistente do termo para referir exclusivamente a atos ou negócios jurídicos praticados nos limites do direito privado. Aqui a importância do contexto para que seja apreendido o significado da palavra “operações” em determinado enunciado. É dizer: o sentido do termo “operações”, dada a sua plurivocidade, somente pode ser apreendido contextualmente e, quando for para determinar uma espécie de operação, pela indicação de elementos complementares.

Apesar disso, concluiu-se também que, ao delimitar a materialidade constitucional do ICMS, incluindo no seu núcleo o termo “operações”, o constituinte originário incorporou conceito preexistente no direito privado, especificamente extraído do CCom/1850, segundo o qual “operações” significa um ato ou negócio comercial ou mercantil, de modo que configura um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado. Tal entendimento é sustentado pela melhor doutrina, desde a época da promulgação da CF/1967.

Não obstante, conclui-se em terceiro lugar que a jurisprudência se desenvolveu em sentido menos preciso. Ao ser chamado a se manifestar acerca da materialidade constitucional do ICMS, o entendimento do STF foi se cristalizando no sentido de que o aspecto jurídico – de ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado – não seria exclusivamente extraído do conceito de “operações”, pura e simplesmente, mas também da sua cumulação com a expressão “circulação de mercadorias”.

Com isso, passou-se à segunda etapa da análise, que teve por objetivo investigar se este conceito de “operações” delineado em relação ao ICMS teria sido empregado também pelo constituinte derivado, quando da promulgação da EC n. 132.

A resposta a tal questão passou pela constatação de que o significado jurídico conhecido e específico do termo “operações”, no momento da promulgação da Emenda, não correspondia àquele verificado no momento da promulgação da CF/1988. Com a revogação parcial do Código Comercial e com a instituição do Código Civil de 2002, concluiu-se que não há como extrair, da legislação privada atualmente em vigor, um conceito de “operações” equivalente às noções de atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito privado. Sob esta perspectiva, ao definir a materialidade do IBS e da CBS como “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, o constituinte não teria empregado um conceito de direito privado; igualmente, não teria limitado a incidência dos tributos às hipóteses em que se verifica a prática de atos ou negócios jurídicos, nos termos disciplinados pelo direito privado, já que este ramo do Direito não equipara o termo “operação” aos conceitos de “ato jurídico” ou “negócio jurídico”.

Tal conclusão também encontrou fundamento no deliberado distanciamento da materialidade constitucional do IBS e da CBS em relação à materialidade constitucional do ICMS, com a supressão dos termos “circulação” e “mercadorias”, aos quais a jurisprudência havia associado o aspecto jurídico, de necessária prática de ato ou negócio jurídico, bem como nas interpretações histórica, sistemática e teleológica. Retomando-se o que foi dito anteriormente, a decisão consciente de emprego isolado do termo “operações”, sem adição de elementos complementares que associam a operação à prática de um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado (como “circulação” e “mercadorias”, mas também como “de crédito”, no caso do IOF), apontam para o distanciamento em relação às estruturas desse ramo do Direito.

Ante todos os elementos, parece-nos que o constituinte derivado, ao definir a materialidade do IBS e da CBS como “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” não restringiu a incidência destes tributos às hipóteses em que verificada a prática de um ato ou negócio jurídico segundo a disciplina do direito privado, não estando a materialidade constitucional adstrita às “situações jurídicas”. Ao contrário, a delimitação realizada pelo consti-



tuínte derivado permite alcançar situações de fato, desvinculados, portanto, da realização de atos ou negócios jurídicos nos limites da sua disciplina jurídica (de direito privado).

Por estas razões, pensamos que o legislador complementar, ao definir o fato gerador do IBS e da CBS como uma “situação de fato”, afastando a relevância da validade dos atos praticados perante o direito privado, não extrapolou os limites constitucionais estabelecidos pelo constituinte derivado. É que o constituinte derivado, com a EC n. 132, admitiu uma ruptura entre a incidência do IBS e da CBS e os institutos e as estruturas de direito privado, concebendo estes tributos como incidentes independentemente da prática, pelos contribuintes, de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos nos termos do direito privado.

Para finalizar, resta destacar que, com o quanto exposto no presente trabalho, não se pretende sustentar a amplitude do IBS e da CBS que vem sendo defendida por alguns autores, ou, ainda, que tais tributos poderiam abarcar “qualquer coisa” em suas hipóteses de incidência. O que se buscou apresentar é que os limites constitucionais não são suficientes para se concluir que o constituinte derivado apenas teria incluído, na materialidade do IBS e da CBS, atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos segundo o direito privado. E propõe-se tal conclusão na esperança de que ela possa contribuir para o debate no ambiente acadêmico, inclusive com o máximo respeito a mestres mais autorizados que manifestaram posição em sentido diverso.

Ademais, pontua-se que as ideias aqui suscitadas estão longe de esgotar o tema acerca das limitações constitucionais à incidência destes tributos, arriscando-se dizer que outros tantos limites à liberdade do legislador complementar podem ser extraídos do texto constitucional (seja antes, seja depois das alterações promovidas pela EC n. 132). Assim, espera-se que as ideias aqui expostas possam contribuir para a evolução do tema, que ainda é recente, e que possam suscitar futuros debates.

### Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 208-209.
- APPY, Bernard; ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços*: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário* n. 25/26. São Paulo, dez. 1983.

- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59-60.
- BORGES, José Souto Maior. Aspectos constitucionais do ICMS. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, jun./1977.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 86-89.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz de ICM*. São Paulo: RT, 1983.
- FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. *Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual*. São Paulo: IBDT, 2023.
- GAZZANEO, Silvio José; BATISTI, Gabriel Miranda. *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. Coord. Ramon Tomazela Santos. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 265-297.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 452.
- LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O fato gerador do IBS e da CBS: as inconstitucionalidades do artigo 4º da Lei Complementar n. 214/2025. In: OKUMA, Alessandra et al. (coord.). *Estudos sobre a Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 163-173.
- LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista de Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 262-281.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 132-133.
- MELO, José Eduardo Soares de. A evolução dos conceitos de prestação de serviços para fins de tributação do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *As conquistas comunicacionais no direito tributário atual*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 804-805.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o direito tributário. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito tributário – estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 608-610.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituição de direito civil*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. I, p. 337-341, p. 379-380.

- ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 77-120.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaio de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 529-534.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.