

IBS/CBS – Tributar em Razão da Essência da Operação Onerosa: Desafios a enfrentar

IBS/CBS – Taxing Based on the Essence of the Onerous Transaction: Challenges to be Faced

Marco Aurélio Greco
Advogado. Doutor em Direito.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.13.2025.2931>

Resumo

A LC n. 214/2025, ao instituir IBC e CBS prevê hipóteses de não incidência nos incisos III a VII do seu art. 6º. Estabelece, porém, que o conjunto dessas operações será fato gerador de IBS/CBS se, em sua essência, corresponderem a operações onerosas com bem ou serviço. Esta incidência tem relação com eventuais operações societárias realizadas no bojo de um planejamento tributário. Identificar as situações alcançadas pelo dispositivo é o desafio que o presente estudo pretende enfrentar.

Palavras-chave: IBS/CBS, incidência, essência de operação onerosa, planejamento tributário.

Abstract

By instituting the IBS and CBS, LC n. 214/2025 provides for non-incidence scenarios in items III to VII of its Article 6. However, it establishes that the set of these operations will constitute a taxable event for IBS/CBS if, in essence, they correspond to onerous transactions involving goods or services. This incidence relates to potential corporate operations carried out as part of tax planning. Identifying the situations covered by this provision is the challenge that the present study aims to address.

Keywords: IBS/CBS, incidence, essence of onerous operation, tax planning.

1. Introdução

A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) pela Lei Complementar n. 214/2025 trouxe inúmeras previsões que estão recebendo da doutrina uma análise pormenorizada.

Dentre as previsões de maior relevância, há, porém, uma regra que não tenho visto ser dissecada com a minúcia que merece, em função dos impactos que traz não só para a aplicação de IBS/CBS como para outras áreas do direito tributário.

Trata-se do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025, sobre o qual o presente texto busca trazer algumas reflexões.

Esse dispositivo assim dispõe:

“§ 1º O IBS e a CBS incidem sobre o conjunto de atos ou negócios jurídicos envolvendo as hipóteses previstas nos incisos III a VII do *caput* deste artigo que constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço.”

Como se vê, o dispositivo veicula uma regra de incidência que busca captar situações em que o contribuinte realiza um conjunto de operações que, individualmente, não estão sujeitas à incidência desses tributos, mas que, na sua essência, correspondem a uma operação onerosa com bem ou serviço.

O desafio é identificar as situações alcançadas pelo dispositivo.

Para tanto, convém delinear o contexto dentro do qual o referido dispositivo se encontra.

2. O desenho da incidência de IBS/CBS

A LC n. 214/2025 é minuciosa na definição das hipóteses de incidência de IBS/CBS.

Começa por adotar uma incidência ampla, abrangente de todas as operações com bens e serviços realizadas no bojo da atividade econômica (art. 4º)¹. A amplitude desta previsão suscita questões ligadas inclusive à sua compatibilidade diante de outras competências tributárias previstas na Constituição. Embora relevante, não é o momento para amplas digressões sobre este aspecto, pois trata-se apenas de um pano de fundo da análise feita a seguir.

Após a previsão ampla do art. 4º, a LC n. 214/2025 estende a incidência (art. 5º) para outras situações que também comungam do perfil de serem operações com bens e serviços. Dentre estas, ressalto a prevista no inciso III do art. 5º, que estabelece:

¹ “Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. § 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar. § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação 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. § 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo: I – o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor; II – a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos; III – a obtenção de lucro com a operação; e IV – o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. § 4º O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual, observado o disposto no § 4º do art. 57 desta Lei Complementar. § 5º A incidência do IBS e da CBS sobre as operações de que trata o *caput* deste artigo não altera a base de cálculo do: I – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata o Federal; II – Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI), de que trata o Federal.”

“Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

III – transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; ...”

A razão de ser desta regra encontra-se no fato de a devolução de capital e o pagamento de dividendos *in natura* (e formas correlatas) poderem servir como instrumento para encobrir uma efetiva transferência de bens aos sócios que faria com que a transmitente aproveitasse os créditos pela aquisição do bem, e o sócio usufruísse das utilidades que o bem enseja.

Portanto, trata-se de uma norma que busca neutralizar eventual utilização distorcida dessas figuras jurídicas.

Por outro lado, cabe sublinhar que o dispositivo reúne uma série de requisitos que precisam estar, todos, preenchidos para haver incidência. Assim, ocorrendo qualquer uma das hipóteses abaixo, não estará configurada esta hipótese de incidência. Ou seja, não há incidência:

- a) Se não houver transmissão;
- b) Se esta não for de bem;
- c) Se o bem não tiver permitido a apropriação de crédito para o contribuinte transmitente;
- d) Se a transmissão não for para sócio ou acionista;
- e) Se o sócio ou acionista for contribuinte no regime regular de tributação; e
- f) Se a transmissão não se der por devolução de capital, dividendo *in natura* ou outra forma contemplada pelo dispositivo.

Ressalte-se: faltando qualquer destes requisitos, não haverá incidência de IBS/CBS com fundamento no inciso III do art. 5º da LC n. 214/2025. Mas isto não significa que não poderá existir incidência por outro motivo e com fundamento em outro dispositivo da LC n. 214/2025.

Note-se, também, que a Lei Complementar capta uma operação realizada no plano societário do relacionamento entre o contribuinte (pessoa jurídica) e seu sócio ou acionista não contribuinte no regime regular. Vale dizer, um evento societário interno não vinculado ao mercado ou ao exercício da atividade econômica, mas em que existe uma dualidade de sujeitos (o contribuinte e seu sócio ou acionista com determinada característica) e uma transferência de determinados bens (que tenham permitido a apropriação de créditos).

Além disso, é de realçar que esta regra qualifica o resultado (transferência de bens) seja qual for o meio utilizado para tanto (devolução de capital, dividendos *in natura* ou outra forma). Ou seja, devolução de capital, dividendos *in natura* são considerados instrumentos pelos quais se atinge um resultado (transferência de bens), o que implica em a relevância desse meio ser secundária, desde que se configure o resultado. Por isso, a própria lei se preocupa em esclarecer que have-

rá a incidência se houver a transferência, seja qual for a forma pela qual ela se materialize.

Porém, estamos perante um preceito que contém uma enumeração (devolução de capital e dividendos) que são hipóteses em que se dá a transferência direta do contribuinte para o sócio ou acionista, sem qualquer desdobramento em etapas ou negócios.

Esta enumeração é seguida de uma cláusula geral, “ou outra forma”.

Neste tipo de formulação legal (enumeração + cláusula geral), a interpretação aponta na direção de a cláusula geral abarcar outras situações que comuniquem de uma característica comum às hipóteses enumeradas. Ora, a característica comum à devolução e ao dividendo é serem realidades em que a transferência se dá diretamente sem nada intercalado.

Isto suscita uma dúvida quanto ao alcance do dispositivo em relação às hipóteses que possam configurar uma transferência de bens, mas em que esta se dê de modo indireto, posto depender de uma etapa intermediária.

Imagine-se o caso de uma pessoa jurídica que emita debêntures com garantia real consistente em veículos de propriedade da emitente; estas debêntures são subscritas pelos sócios ou acionistas não contribuintes pelo regime regular de IBS/CBS. No vencimento, não há pagamento e os sócios ou acionistas ao excutirem a respectiva garantia, recebem os bens (veículos).

Nesta hipótese haveria ou não, incidência de IBS/CBS? Se a cláusula geral for interpretada como acima, então a resposta seria “não”, pois o evento da transferência seria a excussão da garantia em razão de um percalço na liquidação do título e não um ato de transferência direta do bem.

Caso se pretendesse dar uma interpretação abrangente para a cláusula geral, certamente seria levantada a objeção de que corresponderia a um caso de tributação por analogia, como tal vedada pelo art. 108, I, do CTN. A questão é controvertida. Mas há uma outra solução, que pretendo expor mais abaixo.

Enquanto isso, e prosseguindo na análise do dispositivo, caberia aqui perguntar a que tipo de “forma” a lei está se referindo no dispositivo. Parece claro que pode ser uma forma jurídica típica (negócio jurídico), mas não é tão claro se o preceito alcançaria também formas atípicas que tenham por efeito a transferência dos bens a favor do sócio ou acionista.

Não se deve excluir, também, que a “forma” seja interpretada como a “maneira” de agir das partes, o que abre espaço para eventos concretos terem o mesmo efeito, ainda que não configurem atos ou negócios jurídicos. Vale dizer, é irrelevante o que ocorreu (jurídica ou faticamente); se houver o resultado (transferência daquele determinado bem), haverá a incidência.

Enfim, vários aspectos podem se verificar no plano concreto que, não há dúvida, ensejarão muito debate.

Depois de definir as hipóteses de incidência, a LC n. 214/2025 exclui em seu art. 6º um conjunto de hipóteses e é a partir daí que começa o maior desafio.

3. O art. 6º da LC n. 214/2025

É importante desde logo deixar claro que esta não incidência não configura isenção, benefício ou qualquer outra forma de vantagem. Trata-se, apenas, da delimitação do âmbito material dentro do qual se situam IBS e CBS o que, aliás, é compatível com a função da lei complementar em matéria tributária (CF/1988, art. 146)².

Por consequência, na sua interpretação não tem cabimento a eventual invocação do art. 111 do CTN.

Quanto aos desafios que o art. 6º apresenta, o primeiro consiste em seus incisos III a VII estarem apoiados em remissões a outros dispositivos da própria Lei Complementar. Ou seja, são hipóteses em que se prevê a não incidência salvo se ocorrer a hipótese à qual é feita a remissão.

Isto implica numa dupla necessidade de interpretação, pois para identificar o enquadramento correto a ser adotado no plano concreto será preciso transitar pelas duas regras: a de cada inciso do art. 6º e a outra à qual eles remetem.

Dentre as hipóteses de não incidência previstas no art. 6º, creio que são as previstas nos incisos III a VII aquelas que poderão ensejar grandes desafios, posto que objeto do § 1º desse mesmo artigo.

Destes cinco incisos, três (III, IV e VI) contêm ressalva em relação ao inciso III do art. 5º, enquanto dois (V e VII) remetem à totalidade ou a parte do Capítulo II do Título V da Lei Complementar (serviços financeiros).

Portanto, a não incidência resultará afastada (haverá incidência) se estiver configurada uma transferência de bens ao sócio ou acionista com as características acima, ou caso se trate de uma operação abrangida pelo regime específico dos serviços financeiros.

Em suma, o universo abrangido pelos incisos (não incidência) é a resultante da previsão das não incidências, depois de feitas as exclusões em que há incidência (art. 5º, III e serviços financeiros).

A partir deste ponto, vamos assumir, para fins de análise, que não se materializou qualquer das ressalvas. Neste caso, estaríamos, em princípio diante de hipóteses de não incidência. Porém, aí é que assume relevância o § 1º do art. 6º.

4. Perfil dos incisos III a VII do art. 6º da LC n. 214/2025

Os incisos III a VII do art. 6º da Lei Complementar contemplam hipóteses de não incidência que dizem respeito a eventos ligados à vida societária (III, IV e VI) ou ligados a títulos e rendimentos financeiros (V e VII)³.

² Não examinarei no presente estudo eventuais impropriedades da LC n.214/2025 ligadas a conflitos com outras competências tributárias.

³ “Art. 6º O IBS e a CBS não incidem sobre: III – baixa, liquidação e transmissão, incluindo alienação, de participação societária, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* do art. 5º desta Lei Complementar; IV – transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de in-

Algumas destas hipóteses correspondem a figuras típicas contempladas no ordenamento positivo como, por exemplo, a transferência de bens em razão de incorporação, fusão ou cisão.

Cada um dos incisos comporta uma análise abrangente que extrapola o objeto do presente estudo. Para exemplificar a amplitude desse dispositivo, basta perguntar se o inciso IV, ao se referir a “incorporação”, estaria contemplando somente a incorporação de empresa ou também a incorporação de ações. Isto já enseja um relevante debate; e apenas considerando uma palavra.

Importante notar que, no *caput* do art. 6º as figuras previstas nos referidos incisos são vistas em si mesmas; como estruturas formais conhecidas no ordenamento. Ou seja, refere-se à existência da alienação de participação, à transferência de bens por força de cisão etc., o que indica que abrange as situações em que haja a produção dos efeitos típicos dessas figuras. Não há, no *caput* preocupação com outras dimensões que não a ontológica da existência dessas hipóteses tal qual tipicamente conhecidas.

Os atos ou negócios jurídicos que lhes dão vida são vistos, assim, de uma perspectiva formal considerando a produção corriqueira dos efeitos que lhe são próprios.

Entender este desenho é que vai explicar o porquê do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025.

5. O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025

Convém relembrar o dispositivo, assim redigido:

“§ 1º O IBS e a CBS incidem sobre o conjunto de atos ou negócios jurídicos envolvendo as hipóteses previstas nos incisos III a VII do *caput* deste artigo que constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço.”

Como se vê, o dispositivo visa neutralizar eventuais tentativas de utilização das estruturas formais indicadas nos incisos do *caput* para viabilizar uma operação onerosa com bem ou serviço que seja tributada. Ou seja, contempla a hipótese em que se procura obter a proteção de uma não incidência invocando, para tanto, o tipo de instrumento adotado, quando, na realidade, a operação é tributada.

tegralização e devolução de capital, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* do art. 5º desta Lei Complementar; V – rendimentos financeiros, exceto quando incluídos na base de cálculo no regime específico de serviços financeiros de que trata o Capítulo II do Título V deste Livro e da regra de apuração da base de cálculo prevista no inciso II do § 1º do art. 12 desta Lei Complementar; VI – recebimento de dividendos e de juros sobre capital próprio, de juros ou remuneração ao capital pagos pelas cooperativas e os resultados de avaliação de participações societárias, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* do art. 5º desta Lei Complementar; VII – demais operações com títulos ou valores mobiliários, com exceção do disposto para essas operações no regime específico de serviços financeiros de que trata a Seção III do Capítulo II do Título V deste Livro, nos termos previstos nesse regime e das demais situações previstas expressamente nesta Lei Complementar;”

Em outros termos, as hipóteses dos referidos incisos do art. 6º configurarão, em princípio, não incidências, mas gerarão uma incidência se enquadradas nos regimes aos quais tais incisos remetem. Porém, além disto, haverá também incidência de IBS/CBS se estiver configurada uma operação onerosa com bem ou serviço.

Uma questão que desde logo se apresenta é se a determinação do § 1º do art. 6º se aplicaria ainda que a hipótese concreta resultasse enquadrada nas previsões de incidência estabelecidas nas ressalvas dos incisos (art. 5º, III, ou serviços financeiros).

Penso que não há fundamento para uma superposição de incidências (as das ressalvas e mais a do § 1º do art. 6º). Isto porque o objeto ao qual se refere o § 1º do art. 6º já é o conjunto de não incidências depurado do que estiver alcançado pelas ressalvas. Assim, as situações que levarem a uma incidência por força das ressalvas, nem mesmo chegarão a ser objeto do § 1º do art. 6º. Estarão previamente excluídas do seu objeto.

Este § 1º, porém, não indica especificamente quais seriam os desenhos construídos pelo contribuinte para tentar evitar a incidência que seriam alcançados pela previsão.

Ao contrário, a regra corresponde a uma clara previsão de incidência diretamente sobre o conjunto – seja qual for, dentre os previstos nos mencionados incisos do *caput* – se este conjunto, assim considerado, constituir, na essência, uma operação onerosa com bem ou com serviço.

O conjunto poderá ser formado apenas por uma das figuras contempladas, mas estará igualmente configurado se o caso concreto reunir mais de uma das figuras dos incisos, por exemplo, uma incorporação ou alienação de participação societária aliada à emissão de determinados títulos.

6. Constitucionalidade do dispositivo

Estou convicto quanto à constitucionalidade do dispositivo.

Primeiro porque o art. 156-A, § 1º, I, da CF/1988 contempla uma competência ampla para tributar “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou com serviços” e estas “operações” podem ser vistas, dentre outras perspectivas, como (a) negócios jurídicos típicos; mas isto não exclui a sua identificação na hipótese de (b) negócios jurídicos atípicos; (c) negócios jurídicos típicos que possuam, no caso concreto, a essência de outros negócios típicos ou mesmo (d) negócios jurídicos típicos cuja utilização concreta seja atípica.

Segundo, por que este dispositivo difere, por exemplo, do parágrafo único do art. 116 do CTN, pois não se trata de “desconsiderar” os atos ou negócios celebrados, mas de qualificar diretamente o respectivo conjunto como hipótese de incidência de IBS/CBS, desde que atendido o requisito ali indicado (constituam, na essência, operação onerosa com bem ou serviço).

Nem se diga, também, que a referência a “essência” e a busca do que é qualificado como “essencial” implicaria numa cláusula aberta cuja precisão seria de difícil ou impossível obtenção. Não é novidade no ordenamento positivo a referência à essência ou a algo essencial, basta lembrar que o termo é de uso corrente no âmbito do Direito a ponto de a Constituição de 1988 o utilizar mais de dez vezes, ora se referindo a finalidades (art. 150, §§ 2º e 4º), ora a atividades (arts. 9º, § 1º; art. 30, V; 37, XXII; 127; 134), ora a bens (art. 153, § 3º, I; art. 156, § 2º e 241) e ora a processos (art. 225, § 1º, I).

Por outro lado, o Código Civil também se utiliza mais de dez vezes desse mesmo termo, sendo que várias são da maior importância relativamente ao tema aqui em exame, por se referirem aos contratos ou à manifestação de vontade.

De imediato, cabe lembrar o *caput* do artigo 429 do Código Civil⁴ que, ao tratar da oferta pública, estabelece que ela equivale à proposta “quando encerra os requisitos essenciais ao contrato”. Com isto, o dispositivo está a indicar que, num determinado texto (no caso, a oferta pública), é possível identificar os requisitos essenciais de determinado contrato.

Outro dispositivo relevante é o art. 462, que prevê dever o contrato preliminar conter, salvo a forma, todos os requisitos essenciais do contrato a ser celebrado.

Também cabe lembrar o inciso I do art. 139 que, ao tratar de hipótese de erro substancial, refere-se a “qualidade essencial do negócio”.

Portanto, não é de estranhar que um conjunto de atos ou negócios possam apresentar a essência de determinada operação.

A questão que se apresenta como fundamental é a de saber quais seriam estas qualidades essenciais da operação onerosa de que o conjunto de atos ou negócios deveria se revestir para deflagrar a incidência do dispositivo.

Neste passo, para responder a esta indagação, o caminho a seguir, a meu ver, é aquele proposto por Umberto Eco no estudo *Kant e l'ornitorrinco*⁵, quando expõe que, ao ser utilizada determinada palavra na linguagem e, à falta de uma explicitação direta, sendo necessário identificar seu sentido e alcance (interpretá-la), cumpre partir de uma visão abrangente da realidade e determinar quais qualidades daquele termo poderiam ser eliminadas sem que resultasse comprometido seu sentido básico numa relação comunicativa normal. O significado do termo seria formado pelo conjunto de características que não pudessem ser eliminadas sem alteração profunda do objeto a que ele se reporta. Da relação entre propriedades elimináveis e não elimináveis é que resulta o verdadeiro sentido de uma palavra ou termo.

Isto procurarei enfrentar mais adiante.

Em suma, repito: não vejo inconstitucionalidade no dispositivo.

⁴ “Art. 429. A oferta ao público equivale a proposta quando encerra os requisitos essenciais ao contrato, salvo se o contrário resultar das circunstâncias ou dos usos.”

⁵ Milano: Studi Bompiani, 1997, p. 193 e segs.

7. “Essência” da operação onerosa

Núcleo da hipótese de incidência do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 consiste no fato de o conjunto de atos ou negócios contemplados nos mencionados incisos do *caput* corresponder a uma operação onerosa com bem ou serviço.

O dispositivo não contém outras explicitações, porém, o exame sistemático de outros dos seus dispositivos permite delinear a parcela da realidade alcançada pelo preceito.

Assim, o art. 4º, depois de prever em seu *caput* a incidência ampla sobre operações onerosas com bens ou serviços, estabelece em seu § 2º que “considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação”.

Note-se que o foco da previsão do § 2º do art. 4º é o fornecimento com contraprestação e não o negócio jurídico celebrado, pois explicita que na norma de incidência inclui-se “o (fornecimento) decorrente de” uma série de contratos conhecidos⁶.

Isto deixa claro que IBS/CBS não incidem sobre os negócios jurídicos em si, enumerados nos incisos do § 2º do art. 4º, mas sobre o fornecimento que deles decorra, seja qual for o negócio celebrado ou o ato jurídico ou material realizado.

Repita-se: a previsão contempla “qualquer fornecimento com contraprestação”, o que configura uma previsão abrangente que não se restringe às hipóteses exemplificativamente enumeradas nas alíneas contidas nesse § 2º, pois estas correspondem a meros meios para a produção de um resultado (= o fornecimento), este sim tributado.

Por sua vez, o art. 3º, III, da LC n. 214/2025 define “fornecimento como: “a) entrega ou disponibilização de bem material; b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito; c) prestação ou disponibilização de serviço”.

Note-se, por exemplo, que fornecimento de bem material corresponde à sua “entrega ou disponibilização”, que são meios materiais que podem se apresentar, ou não, como de execução de um negócio jurídico. Se a um destes atos materiais corresponder uma contraprestação, haverá incidência dos tributos.

Isto leva à conclusão de que os contratos enumerados nos incisos do § 2º do art. 4º são propriedades elimináveis e, portanto, haverá incidência ainda que não esteja configurado qualquer deles.

⁶ Transcrevo o § 2º do art. 4º em sua inteireza: “§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação 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.” O art. 4º desdobra-se em vários outros parágrafos que não serão objeto do presente estudo.

Previsão igualmente abrangente é a subsequente, que consiste na “disponibilização” do bem material. Note-se que “disponibilização” está referida também a bens imateriais, direitos e serviços (alíneas *b* e *c*).

Colocar a “disponibilização”, ao lado da entrega, instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou prestação, explicita um eixo teórico quanto à maneira de enxergar a realidade e de captá-la para fins de tributação.

Trata-se de alcançar não apenas as hipóteses que envolvem um “ter” (p. ex., “ter” a posse ou a propriedade) ou mesmo um “ser” (p. ex., “ser” concessionário ou licenciado). A lei complementar alcança as hipóteses em que o núcleo é um “fruir”, que corresponde exatamente ao que emana da disponibilidade de um bem ou de um serviço.

Estamos perante, não apenas, de incidências que levam em conta as categorias jurídicas (contratos típicos etc.), mas também de hipóteses que correspondam à fruição de utilidades correlatas a bens materiais, imateriais, direitos e serviços. Ou seja, em que, além da estática, toma-se em conta a dinâmica dos fatos e das relações realizadas entre pessoas. Isto me lembra Emmanuel Lévinas quando ensina que devemos focar não apenas na ontologia da vida (no que é), mas, principalmente, na fenomenologia do viver (no que ocorre na realidade) sempre tendo em conta uma moral apoiada na alteridade⁷. Não estamos mais num mundo estatutário, vivemos num mundo predominantemente de fruição. Ganha relevância não apenas o que se “é”, por uma investidura, mas principalmente o que se “faz” pela realização de condutas.

Sublinhe-se, também, que a “disponibilização” prevista no dispositivo não coincide com a “faculdade de dispor da coisa” a que se refere o art. 1.228 do Código Civil ao tratar da propriedade em geral. Disponibilização é permitir que outrem passe a fruir de utilidades que emanam do bem, direito ou serviço e não necessariamente a faculdade de quem tem o poder de transferir o bem ou direito a terceiros.

Caberia também perguntar se, para haver disponibilização, há necessidade de uma fruição concreta (em ato) ou se basta a possibilidade de fruição (em potência). Parece-me claro que a simples possibilidade de vir a usufruir de um bem ou serviço já é uma utilidade e, portanto, se esta possibilidade foi obtida mediante uma contraprestação, então teremos a disponibilização prevista no dispositivo.

Quanto à “contraprestação” é importante mencionar que ela pode ser de vários tipos; pode ser em dinheiro, em bens, em ações, em trabalho, em títulos etc. Qualquer modalidade que comporte determinação de um valor em si ou que seu valor decorra da correlação com o valor do bem ou direito disponibilizado, entregue, concedido, licenciado etc. ou do serviço prestado ou disponibilizado.

⁷ *Entre nós – ensaios sobre a alteridade*. Petrópolis: Vozes, 1997.

Derradeira questão consiste em saber se a disponibilização que enseja tributação precisa ser direta (do bem, direito ou serviço) ou se pode ser indireta, mediante o acesso a um instrumento que em si não atinge o bem, mas que permite a fruição da respectiva utilidade.

Note-se que, a LC n. 214/2025 coloca como alternativas a entrega e a disponibilização a significar que esta pode existir sem que haja entrega do bem ou direito, ou sem que haja até mesmo prestação do serviço em sentido tradicional.

Em relação a bens materiais, pode-se imaginar a hipótese em que ao invés de entregar determinado conjunto de bens (imóveis ou móveis) a título de propriedade ou posse, haja a transferência de ações ou quotas representativas do capital social de empresa que os tenha como único ou principal ativo, em função do qual se definiu a respectiva contraprestação.

Neste caso, embora não haja entrega do bem material, haverá sua disponibilização, pois o novo titular da participação societária poderá fruir, ainda que indiretamente, das utilidades inerentes ao bem.

Este tipo de abordagem está na base, por exemplo, do acórdão do Superior Tribunal de Justiça n. 2.139.412, de fevereiro de 2025⁸, em que, ao decidir sobre a base de cálculo do imposto *causa mortis* na hipótese de quotas de determinada sociedade, afastou o valor patrimonial das quotas para admitir o arbitramento do imposto em função do valor real dos imóveis que compõem o patrimônio da sociedade. Ou seja, embora o herdeiro tenha recebido quotas da sociedade e não os imóveis em si, o relevante para fins de tributação é o valor real dos imóveis detidos pela sociedade e não o valor patrimonial das quotas. Adotou-se uma base de cálculo indireta, relativamente à transmissão da propriedade ao herdeiro.

A mesma lógica se aplica à disponibilização indireta de bem, direito ou serviço à qual me referi acima.

Em suma, desta perspectiva – que é a perspectiva do resultado consistente na disponibilização direta ou indireta da fruição da utilidade relativa ao bem ou serviço – é que deve ser vista a regra do § 1º do art. 6º da LC n.214/2025.

Esta interpretação do dispositivo resolve os dois exemplos mencionados acima. No caso das debêntures com garantia real, ao invés de uma interpretação ampla do inciso III do art. 5º, cabe a aplicação do § 1º do art. 6º.

Da mesma forma, esse dispositivo é também aplicável à hipótese de transferência onerosa de participação societária de pessoa jurídica cujo único ou principal ativo é um bem material ou um conjunto deles e cuja contraprestação tenha sido mensurada em função de tais bens.

Em ambos os casos houve, na essência, uma operação onerosa com bem.

⁸ Rel. Min. Francisco Falcão, *DJe* 21.02.2025.

8. O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 não tem por pressuposto necessário uma patologia do negócio jurídico

Tendência que poderia existir ao pretender interpretar esse preceito seria o de aproximá-lo às técnicas de neutralização de patologias que os negócios jurídicos podem apresentar.

De fato, quando um negócio se apresenta como simulado, em fraude à lei, tipificador de abuso de direito ou de abuso da liberdade de contratar o ordenamento positivo consagra mecanismos de reação a tais patologias; ou buscando o negócio real, ou afastando a tentativa de contornar uma norma imperativa ou neutralizando o abuso cometido.

Diante desta realidade, alguém poderia ver no preceito mais um mecanismo de reação a uma patologia.

Penso que não se trata de hipótese de reação a eventual patologia dos atos ou negócios jurídicos celebrados. O dispositivo não supõe a existência no caso concreto de simulação, fraude à lei ou abuso de qualquer espécie.

Em caso de patologia, a exigência supõe duas etapas, no sentido de que o Fisco primeiro deve provar a existência da patologia para depois enquadrar a situação concreta na norma de incidência adequada⁹.

Aqui, ao revés, não existem duas etapas: constatado que o ato ou conjunto de atos ou negócios possuam as características essenciais de uma operação onerosa com bem ou serviço, então direta e imediatamente – sem intermediação da etapa de demonstração da patologia – já estará configurada a hipótese de incidência de IBS/CBS.

Trata-se de uma regra que qualifica diretamente o conjunto que corresponda em essência a uma operação onerosa com bem ou serviço como hipótese de incidência dos tributos.

Assim, não vejo no caso o duplo ônus da prova a cargo do Fisco que se apresenta no caso de patologias (ônus de provar a patologia + ônus de provar a ocorrência do fato gerador). Aqui há um único ônus da prova a cargo do Fisco: ônus de provar que o conjunto de operações corresponde à essência de uma operação onerosa com bem ou serviço.

Note-se, também, que, na aplicação do dispositivo, não se está desfazendo ou anulando o negócio (ou conjunto de negócios) realizado. Este permanece plenamente eficaz em relação às partes que dele participaram. Trata-se, no caso, de bloqueio parcial da eficácia do negócio (ou negócios) (bloqueio relativamente ao Fisco), pois foi constatada a ocorrência de determinada materialidade que se enquadra na incidência de IBS/CBS. Portanto, o efeito tributário que emana dos negócios não é a típica que lhes cabe (eventual não incidência), mas a incidência de IBS/CBS.

⁹ Sobre o duplo ônus da prova a cargo do Fisco, veja-se o capítulo “A prova no planejamento tributário”, no meu *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 529 e segs.

9. Se não depende de patologia, o que ele alcança?

Ainda é cedo para listar todas as situações que ensejarão a incidência do dispositivo.

Mas, desde já, é possível identificar pelo menos uma.

Trata-se da hipótese de realização de um negócio indireto.

Negócio indireto é, por definição, o uso de um negócio jurídico típico para obter um efeito que extrapola os efeitos típicos desse negócio¹⁰.

Com relação à definição de negócio indireto, Moreira Alves esclarece que ele:

“... só surge quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, *sujeitando-se à sua disciplina formal e substancial*, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio.”¹¹

Aspecto relevante é a menção ao atingimento de “um fim prático ulterior”, vale dizer, ter em conta os efeitos práticos obtidos com o negócio indireto, pois esta característica é que – no caso do § 1º do art. 6º aqui examinado – servirá de parâmetro de aproximação de uma situação a outra.

Note-se que, em princípio, não há simulação no uso do negócio indireto¹². Eventualmente, ele pode apresentar uma patologia, mas não é esta hipótese que nos interessa no momento.

No momento, e para fins de aplicação do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025, importante é acentuar que o uso de um negócio indireto, ainda que não envolva qualquer patologia, pode deflagrar a incidência de IBS/CBS se, em essência, corresponder a uma operação onerosa com bem ou serviço.

O critério fundamental a ser utilizado para determinar se é ou não o caso do dispositivo consiste no exame do resultado ulterior obtido com o negócio indireto, tendo em vista, principalmente, os efeitos práticos gerados pela operação que, se forem essencialmente os mesmos de uma operação onerosa com o bem ou serviço, implicará a incidência.

Sublinhe-se que o foco não são os efeitos jurídicos que emanam dos negócios celebrados – pois estes decorrem dos atos e negócios jurídicos tal como desenhados pelo ordenamento. Busca-se enxergar os efeitos práticos originados daqueles negócios e o ulterior fim prático visado. Vale dizer, as situações concretas em que as partes e respectivos patrimônios são colocados, independentemente do efeito jurídico típico de cada negócio.

¹⁰ Veja-se a respeito o clássico *A retrovenda*, de José Carlos Moreira Alves, 2. ed. São Paulo: RT, 1987; veja-se sobre os aspectos tributários do negócio indireto o meu *Planejamento tributário* 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 295.

¹¹ *A retrovenda*, 2. ed. São Paulo: RT, 1987, p. 17.

¹² “Mas – note-se –, sendo esquema negocial realmente querido, e, portanto, sério e real, não se trata de simulação, ...” (*A retrovenda*, 2. ed. São Paulo: RT, 1987, p. 17).

No momento presente, cumpre reconhecer a importância de não apenas considerar a validade jurídica dos atos ou negócios celebrados, mas principalmente sua eficácia seja no plano fático, seja relativamente ao Fisco. Eficácia que se manifesta na conformação fática em termos de fruição de utilidades, que a realização dos negócios enseja. Tratar-se de negócio válido e sem patologia é cogitação que antecede o exame da incidência do dispositivo comentado. Com efeito, se houver um ato ilícito ou uma patologia do negócio jurídico, nem será o caso de invocar o dispositivo, pois o caso concreto será resolvido com os mecanismos tradicionais que se deflagram nessas hipóteses.

Observe-se, também, que, nos referidos incisos do art. 6º, há menção a hipóteses que geralmente surgem numa reorganização societária ou em situações de “planejamento tributário” em que as partes têm preocupações com o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, mas que, agora, precisam, também, ter uma atenção especial com o eventual enquadramento da operação de incorporação, fusão ou cisão, na hipótese de incidência de IBS/CBS aqui examinada.

10. Conclusão

O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 prevê a incidência de IBS/CBS nas hipóteses de realização de operações que – em princípio – se enquadrariam como de não incidência e o faz para alcançar as situações em que o conjunto de tais operações corresponder a uma operação onerosa com bem ou serviço.

Trata-se de previsão inovadora em se tratando de legislação tributária que consagra como critério de incidência a verificação da essência do conjunto de operações realizado pelo contribuinte, entendida esta como a eficácia prática dos negócios em relação às utilidades que emanam de uma operação onerosa com bem ou serviço.

Esta formulação suscita um desafio aos intérpretes e aplicadores, pois adota uma disciplina formulada a partir de uma perspectiva que pode ser vista como inusual, mas que corresponde à mais adequada diante das características dinâmicas, fluidas e funcionais que o mundo moderno apresenta.

Referências

- ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*, 2. ed. São Paulo: RT, 1987.
- ECO, Umberto. *Kant e l'ornitorrinco*. Milano: Studi Bompiani, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- LÉVINAS, Emmanuel. *Entre nós – ensaios sobre a alteridade*. Petrópolis: Vozes, 1997.