

O FATO GERADOR DO IBS: PREVISÃO CONSTITUCIONAL E DISCIPLINA LEGAL

José Maria Zanuto¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Critérios para a definição do fato gerador do IBS; 2.1 O modelo de atribuição de competência para a instituição de impostos adotado pela Constituição Federal; 3. Diretrizes constitucionais para a definição do fato gerador do IBS; 3.1 Características gerais do IBS; 4. As hipóteses constitucionais de incidência do IBS; 4.1 Dupla materialidade constitucional; 5. A LC 214/2025 e a definição do fato gerador do IBS; 6. Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: O presente artigo examina o “fato gerador” do novo Imposto sobre Bens e Consumo (IBS) acrescentado pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023, principal alteração – ao lado da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – da tributação do consumo promovida pela Reforma Tributária. Em especial, busca delimitar e compreender as novas premissas para a definição e a interpretação do fato gerador do IBS, superando o modelo tradicional de atribuição de competência pautado, até então, na definição de um “conceito constitucional” do fato – materialidade constitucional – sobre o qual deveria incidir o tributo. Em uma mudança absolutamente disruptiva de paradigmas, a EC 132/2023 atribui aos Estados, Distrito Federal e Municípios a competência compartilhada para a instituição de um imposto sobre “fatos econômicos” que impliquem

¹ Ingressou na Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (PGE/SP) em 1994. Procurador do Estado de São Paulo. Chefe da Procuradoria Regional de Presidente Prudente. Professor de Direito Tributário do Curso de Direito da Toledo Prudente Centro Universitário. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Instituição Toledo de Ensino de Presidente Prudente. Especialista em Gestão e Planejamento Municipal pela Universidade Estadual Paulista (Unesp).

no fornecimento de bens e serviços, buscando claramente alcançar todas as formas de consumo sem privilegiar bens ou setores econômicos específicos. Diante disso, procura discutir se a introdução de um novo imposto sobre o consumo, com incidência ampla, não coincidente com a atividade da empresa mas, sim, com foco na provisão de bens e serviços (consumidor), representa uma superação do modelo tradicional de atribuição de competência, calcado em um recorte constitucional – conceito constitucional – do âmbito material de incidência do imposto, ou se, ao contrário, é possível delimitar um conceito constitucional de operações com bens e com serviços a ser aplicado no exame de constitucionalidade da definição do fato gerador do IBS pela lei que instituiu o imposto.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Emenda Constitucional 132/2023. Lei Complementar 214/2025. Imposto sobre Bens e Serviços. Contribuição sobre Bens e Serviços. Imposto sobre Consumo. Fato Gerador. Conceito Constitucional de Bens e Serviços.

1. INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023² muda radicalmente o modelo de tributação do consumo vigente no nosso país por mais de 50 anos³.

2 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

3 O modelo de tributação do consumo adotado pela Constituição Federal (CF) de 1988 reproduz, em linhas gerais, o sistema definido pela EC 18/1965, que alterou o desenho das competências tributárias definido pela CF de 1946, transformando os antigos impostos federal sobre consumo e estadual sobre vendas e consignações em IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), além de ampliar a incidência do imposto municipal que passou a ser denominado Imposto Sobre Serviços (ISS). A CF de 1988 manteve, em linhas gerais, esse modelo, promovendo como principal alteração a ampliação da incidência do ICM para tributar o comércio de combustíveis e energia elétrica, antes sujeitos ao imposto único federal sobre energia e combustíveis, e também para alcançar dois relevantes serviços (daí o acréscimo do “S” à sigla do antigo ICM): comunicações e transporte interestadual e intermunicipal.

Inspirada nos ideais de simplificação, neutralidade e incidência ampla sobre o consumo de bens e serviços, nos moldes de um verdadeiro *goods and services tax*, a Reforma procurou criar um novo tributo que substituirá, a um só tempo, os tradicionais Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS) – e, em grande medida, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI⁴ –, além das atuais contribuições incidentes sobre o faturamento e a importação de bens: Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins) e PIS/Cofins – Importação.

Nesse contexto é que surge o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) como o mais relevante tributo disciplinado pela EC 132/2023 que, ao lado da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), devida à União com idêntica materialidade do IBS, objetiva alcançar todas as formas de consumo sem privilegiar bens ou setores econômicos. Além disso, a incidência ampla do IBS pretende superar os incontáveis, e até então insolúveis, *gaps* tributários – ou seja, situações não captadas sobretudo pelo ICMS e ISS⁵ – em linha com os modernos impostos sobre valor agregado (IVAs) adotados em diferentes partes do mundo, como Europa, Nova Zelândia, Índia, Canadá etc.

No lugar, portanto, de uma tributação do consumo dividida entre as três instâncias da federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e incidente de modo multifacetado, com materialidade guiada pela atividade da empresa, ou seja, do provedor de bens e serviços, que resultava em diferentes tributos captando, em termos materiais, aspectos do consumo, como o IPI (União), o ICMS (Estados e DF), e o ISS (Municípios e DF), além das contribuições sobre o faturamento,

4 Alterando a previsão inicial de extinção do IPI, a EC 132/2023 prevê a manutenção desse imposto com incidência, porém, bastante limitada, mantida exclusivamente para os produtos que virão a ser classificados como “de industrialização incentivada” na Zona Franca de Manaus.

5 São incontáveis os negócios e situações que acabavam por “escapar” da tributação por meio de ICMS ou ISS. Podemos lembrar dos famosos casos da “locação de bens”, do “licenciamento de *softwares*”, do “armazenamento de arquivos em nuvem” etc.

PIS/Cofins⁶, a Reforma passa a prever apenas dois tributos – em verdade, o objetivo inicial era a instituição de um único imposto sobre o consumo⁷, surgindo, assim, o que passou a ser denominado de IVA dual: de um lado, uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, de competência da União, representada pela CBS; e, de outro lado, um imposto de inédita “competência compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios, o já polêmico IBS⁸.

Além da novidade radical, verdadeiramente disruptiva, da instituição de um imposto de “competência compartilhada”⁹ entre diferentes ordens estatais, e a natural dificuldade de coordenar e disciplinar a atuação de todos os Estados, Distrito Federal e Municípios, representados pelo Comitê Gestor do IBS, há um aspecto peculiar e grave relacionado à instituição do IBS, que é a definição, na lei instituidora, do fato gerador

-
- 6 Com a mudança na base de incidência das contribuições para o PIS/Cofins, introduzida pela Lei nº 9.718/98, que passou a determinar a cobrança dessas contribuições sobre a “receita total”, ou seja, não mais limitada ao faturamento, entendido como o resultado da venda de bens e serviços, as contribuições ao PIS/Cofins distanciaram-se de uma incidência sobre o consumo para, na verdade, aproximar-se de uma verdadeira tributação da renda da empresa.
- 7 A PEC 45/2019 previa a tributação do consumo pela União, por meio de um único imposto sobre valor adicionado (IVA), com receita compartilhada com os Estados, Distrito Federal e Municípios. Posteriormente, a PEC 45 “incorporou” a proposta que tramitava no Senado Federal, representada pela PEC 110/2009, para prever a instituição de um IVA dual. Todavia, como destaca com inegável perspicácia Marco Bruno Miranda Clementino, “remanesceu um enrustido desejo de federalização da tributação do consumo que se reflete na previsão de instituição do IBS por lei complementar federal”. CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. Faltou (mais uma vez) combinar com os Russos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Noeses, 2024, p. 47-54.
- 8 Pretende a Reforma, portanto, atribuir “identidade fenomenológica” a dois institutos – objetos – distintos: imposto e contribuição para a seguridade social, de modo a criar, em termos práticos, dois tributos gêmeos, que nascem da mesma situação material concreta – fato gerador, qual seja, a prestação/fornecimento de bens e serviços (Ibid., p. 50).
- 9 Na verdade, não se pode tecnicamente qualificar de competência tributária as atribuições reservadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios em relação ao IBS. Competência tributária, conceito tradicional e premissa fundamental do direito tributário há muito assentada pela doutrina, é sinônimo de “competência legislativa”, aptidão para editar lei tratando dos elementos essenciais do tributo. No caso, todavia, a competência para a instituição do IBS ficou reservada à lei complementar federal, portanto, à União, de forma que deveríamos falar em verdadeira competência da União para a instituição do imposto ou, no mínimo, de uma “competência compartilhada” entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estes com apenas uma pequena, reduzidíssima, parcela de atribuição legislativa para tratar de aspectos substanciais do tributo; no caso, exclusivamente a possibilidade de fixar, atendidas diversas condições e limitações, as alíquotas do IBS para as operações concluídas no respectivo território.

do imposto decorrente, sobretudo da ampliação do conceito de bens e serviços que orienta a disciplina constitucional do IBS.

Tributos sobre o consumo, de modo geral, têm incidência alargada e representam um desafio particular nos sistemas que adotam um modelo rígido de tributação por meio de impostos, como o sistema brasileiro, na busca pela atribuição de sentido e a consequente definição de um conceito constitucional que traduzirá o critério material do fato gerador do imposto.

O objetivo do presente estudo é examinar a definição do “fato gerador” do IBS, buscando identificar se a introdução de um imposto sobre o consumo, com incidência ampla não coincidente com uma atividade da empresa (do provedor de bens e serviços) mas, sim, com foco na provisão de bens e serviços (consumidor), representa uma superação do modelo tradicional de atribuição de competência, calcado em um recorte constitucional – conceito constitucional – do âmbito material de incidência do imposto, ou se, ao contrário, é possível delimitar um conceito constitucional de operações com bens e com serviços a ser aplicado no exame de constitucionalidade – critério material de validade – da definição do fato gerador do IBS pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025, que criou o imposto.

2. CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR DO IBS

2.1 O modelo de atribuição de competência para a instituição de impostos adotado pela Constituição Federal

A Constituição Federal não cria tributos. Todavia, no sistema constitucional tributário brasileiro, informado pelos critérios de rigidez e segurança jurídica, não existe tributo, particularmente imposto, sem previsão constitucional, ou seja, sem a definição do conteúdo material do imposto atribuído à competência privativa de um dos entes federados para a sua instituição.

Exercitando, portanto, a competência que lhe foi reservada pela Constituição Federal, cabe ao ente federado respectivo editar lei para, finalmente, instituir o tributo. Somente a lei editada pelo ente expressamente indicado pela Constituição é que tecnicamente institui o tributo, descrevendo, no plano legal, os elementos que na prática irão compor

a obrigação tributária. Ou seja, impõe-se a definição legal de todos os contornos da relação jurídica que se estabelecerá entre partes – credor e devedor – e que terá como objeto o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de entregar uma quantia perfeitamente definida e individualizada ao sujeito ativo, representada pelo tributo¹⁰.

Todavia, no modelo brasileiro, tradicionalmente adotado pelas Constituições Federais desde, ao menos, a Constituição de 1946, nenhum tributo cobrado por qualquer ente federado, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, poderá ser instituído sem expressa previsão constitucional que circunscreve o alcance material – materialidade – do tributo, condição particularmente relevante em relação aos impostos previstos na Constituição¹¹.

Há, portanto, na Constituição Federal, sobretudo em relação aos chamados tributos clássicos, impostos, taxas e contribuição de melhoria, a delimitação material do âmbito de incidência do tributo, particularmente dos impostos, que traduz um “conceito constitucional” do qual o legislador não poderá se distanciar no exercício da competência para a instituição do tributo.

10 Tributo, em verdade, é relação jurídica de caráter obrigacional. É o que se extrai do conceito de tributo definido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 4 nov. 2025), que supera a definição fundada no “produto da arrecadação”, ou seja, na “receita”, como então assentado pelo art. 10 da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 4 nov. 2025). De fato, tributo como “prestação” – dever jurídico – instituída em lei e que nasce independente da vontade, como se resume o “núcleo” do conceito do art. 3º do CTN, significa, nada mais nada menos, do que “relação jurídica”, obrigação tributária.

11 Exceção do “imposto residual”, definido no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, que representa, em termos concretos, verdadeira “regra de abertura” do sistema para permitir a instituição, pela União, de um “novo” imposto, diferente de qualquer um dos treze (rol agora ampliado pela EC 132/2023 com a previsão do imposto sobre bens e serviços e do imposto seletivo) previstos expressamente nos arts. 153, 155 e 156 (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

É por isso que se diz que há um “conceito constitucional” de renda, de mercadorias, de serviços e de todas as diferentes materialidades que dão origem a impostos¹².

Para Humberto Ávila, em matéria de competência tributária, as expressões, palavras e conceitos utilizados pela Constituição incorporam um significado mínimo que atua como uma “reserva material de conteúdos” a ser seguida pelo legislador ordinário no momento da instituição do tributo. “O desprezo desses conteúdos mínimos de sentido – assevera o autor – implica a violação da Constituição e, certamente, a desconsideração do postulado da supremacia da Constituição”¹³.

Essa reserva material de sentido das expressões utilizadas pela Constituição na atribuição de competência para a instituição de tributos, segundo a distinção formulada por Humberto Ávila, pode ser estabelecida de forma direta ou indireta. Ele esclarece:

A reserva material constitucional é estabelecida diretamente nos casos em que a Constituição utiliza expressões como renda, rendimento, capital, faturamento ou salário, que já possuem sentido incorporado ou uso ordinário ou técnico da linguagem. A Constituição atribui a essas expressões determinados conceitos de forma expressa ou implícita. Expressamente, na hipótese de a Constituição fazer referência a uma expressão que já tenha um conceito construído pela doutrina e pela jurisprudência. Esse é o caso da palavra “salário”, conceituada, legal e doutrinariamente, como exprimindo a remuneração obtida pelo empregado numa relação de subordinação com seu empregador.

12. Inúmeros casos curiosos podem ser arrolados a respeito da delimitação do alcance semântico de diferentes conceitos empregados pela Constituição na atribuição de competência para a instituição de impostos, como os conceitos de “veículo automotor” para fins de incidência do imposto sobre a propriedade de veículo – IPVA (definido pelo STF como compreendendo exclusivamente os veículos automotores terrestres, controvérsia que demandou mudança do art. 155, inciso III, da Constituição Federal pela EC 132/2023 para permitir a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações), de “transmissão da propriedade de imóvel” que enseja tributação ora pelo Estado, caso a transmissão seja decorrente de falecimento do proprietário ou doação, ora pelo Município, na transmissão onerosa entre vivos. Além das grandes celeumas jurisprudenciais em torno do conceito de “mercadorias” e de “serviços”, que deram origem a importantes súmulas do Supremo Tribunal Federal (STF), como a Súmula Vinculante 32 (não incidência do ICMS sobre a venda de “salvados” de sinistros), e a Súmula Vinculante 31 (não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis), entre outras, inclusive, também, do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

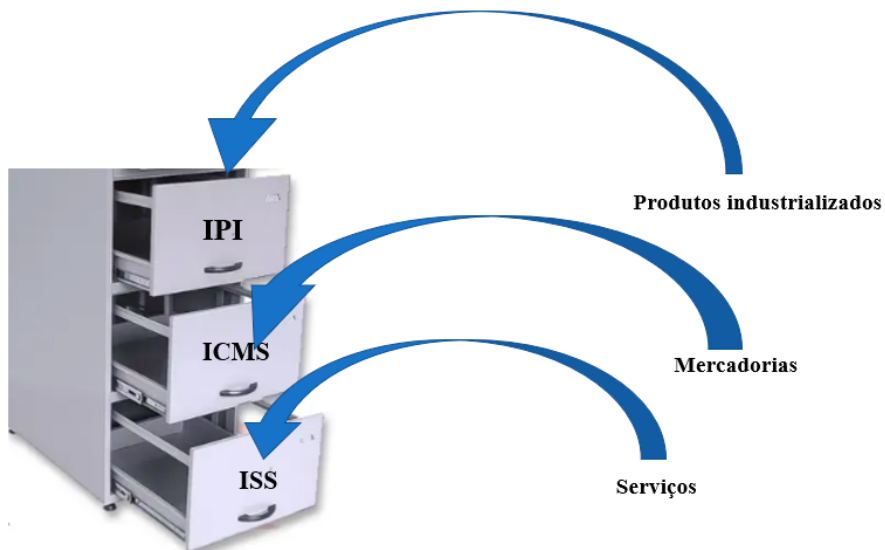
13. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva. 2. ed. 2006, p. 202.

Implicitamente, na hipótese de a Constituição utilizar, no próprio ordenamento constitucional, expressões similares que permitem que o intérprete, mediante operações de aproximação e distanciamento conceituais, construa um conceito constitucional. Esse é o caso da palavra “renda”, cujo significado, ao ser confrontado com o de faturamento, de receita, de capital, de produto e de rendimento, só pode ser o resultado patrimonial líquido auferido por uma fonte econômica em um período determinado de tempo. Nesse sentido, é lícito afirmar que a Constituição põe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário.¹⁴

Daí que, em relação aos tradicionais impostos sobre o consumo que a Reforma pretendeu substituir, como IPI, ICMS e ISS, tem-se uma tributação fragmentada, lastreada na atividade da empresa, do provedor, e não propriamente sobre o consumo.

Em termos figurativos, tem-se uma tributação dividida “em gavetas” = “conceitos constitucionais” (Figura 1).

Figura 1



Fonte: Adaptado do autor.

¹⁴ Ibid., p. 202-203.

Em consequência, as situações materiais que não se amoldarem, a partir dos seus elementos constitutivos, aos conceitos constitucionais de “produto industrializado”, “mercadoria” ou “serviço”, passarão ao largo – vale dizer, estarão excluídas – do alcance de qualquer um dos impostos sobre o consumo.

É essa a razão dos já destacados – e insolúveis – *gaps* envolvendo a tentativa de tributação, por exemplo, da “locação de bens móveis”, da venda de “salvados de sinistros”, de novas formas de consumo intermediadas por tecnologia digital, como hospedagem de arquivos em nuvem, *streaming* de vídeos, filmes e músicas, licenciamento de *softwares* etc. Nesse contexto, ganha em relevância e dificuldade a definição do fato gerador do IBS.

O objetivo da Reforma Tributária, já insistentemente destacado, é a superação de *gaps* tributários e a instituição de um verdadeiro imposto sobre o consumo, com incidência ampla capaz de captar novas formas de provisão e fruição onerosa de bens e serviços. Não obstante, a Reforma mantém intacto o modelo, aliás, mais do que isso, a Reforma institui ou positiva¹⁵ novos princípios constitucionais, reforçando as premissas do sistema constitucional de atribuição de competências, informado, repita-se, pelos critérios da rigidez e segurança jurídica.

Impõe-se, portanto, uma definição do fato gerador do IBS capaz, a um só tempo, de buscar apoio constitucional com o aspecto material de incidência do imposto e evitar *gaps* tributários sem recorrer, entretanto, à interpretação extensiva e ao emprego da analogia e, tanto menos, a uma tributação fundada em equiparações ou ficções jurídicas¹⁶.

15 Na verdade, a reforma “explícita” princípios constitucionais que a doutrina já identificava como implícitos no sistema, quais sejam, os princípios da justiça tributária, da simplicidade, da transparência, da cooperação e da defesa do meio ambiente (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Op. cit., art. 145, § 3º).

16 Clélio Chiesa, diante da amplitude do sentido que a legislação poderá atribuir aos signos “bens e serviços”, guiada pela premissa constitucional de incidência ampla do imposto, afirma que a EC 132 promoveu verdadeira “desconstitucionalização da materialidade” dos impostos, no caso, do IBS, superando assim o modelo rígido de atribuição de competência tradicionalmente adotado no nosso direito. CHIESA, Clélio. *A nova configuração do Sistema Tributário brasileiro: o desafio da demarcação da atuação das normas gerais e as normas do IBS e CBS*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico*. São Paulo. Noeses, 2024, p. 95-107.

Trata-se, como se nota, de tarefa complexa e repleta de dificuldades, tanto teóricas quanto práticas, que parece, de pronto, incompatível e inconciliável com o ideal de simplificação da tributação do consumo perseguido pela Reforma.

Aliás, alerta a doutrina, a busca pela “simplificação” da tributação do consumo por meio, especialmente, da unificação das bases atuais e a conseqüente instituição de um “único imposto” capaz de “substituir todos os outros tributos” que captavam, em alguma medida, a realidade econômica classificada como consumo, não é, na verdade, uma tarefa fácil.

Paulo de Barros Carvalho, após asseverar que “aquilo que se espera das grandes decisões é justamente o **impulso organizacional do complexo**, ou seja, a fórmula, às vezes quase ‘mágica’, que nos oferece meios e modos de compreender o fenômeno”, vê com acentuado pessimismo – na verdade, quer-nos parecer excessivo – a tentativa de simplificação que inspirou a EC 132/2023. E destaca como prova do fracasso da iniciativa o resultado final da Emenda traduzido em cerca de 500 dispositivos legais, classificando como paradoxal uma solução que se anuncia simples e que se materializa em tão extenso, e complexo, texto normativo. Em palavras duras, arremata:

Vamos concordar que as grandes soluções se voltam, não para implantar o simples, o singelo, o ingenuamente reduzido em sua concrecência existencial, mas para esclarecê-lo, com um discurso bem-organizado e minuciosamente elucidado. E isso é difícil, é complicado. Neste ponto, por exemplo, reside o absurdo de procurar evitar o complexo, invertendo seu eixo axiológico, para atingir as meras determinações simplistas, como a ‘reforma’ pretender substituir vários impostos por um único, mas abrangente de todos os substituídos. É o paradoxo de clamar por um sistema simples, mediante discurso de 299 páginas, veículo textual de 500 dispositivos.¹⁷

17 CARVALHO, Paulo de Barros. Apresentação. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Editora Noeses, 2024, p. XXVII-XXIX.

Também Marco Bruno Miranda Clementino, na mesma obra, destaca a complexidade da mudança que a reforma pretendeu empreender alterando o modelo de tributação do consumo

E essa tarefa é particularmente difícil em relação à tributação dos “serviços” pelo novo imposto.

Tradicionalmente, o STF acolhia um “conceito civilístico” de serviço, destacando o elemento “prestação” (atividade da empresa, ou seja, do provedor), em termos de “obrigação de fazer” para qualificar as situações sujeitas à incidência do ISS. A legislação, por sua vez, tendia, diante da orientação do STF, a “ampliar” o conceito de serviços por “equiparação”, como se conclui do exame das alterações na “Lista de Serviços” da LC 116/2003¹⁸, introduzida pela LC 157/2016¹⁹.

A nova lei do IBS deve buscar compatibilizar o conceito de serviços com a perspectiva de incidência ampla do imposto, sem recorrer, no entanto, à muleta das equiparações, como sinaliza o § 8º do art. 156-A da CF²⁰.

Nesse cenário, enfim, e orientado por essas premissas, é que vamos analisar o âmbito constitucional de incidência do IBS e o fato gerador do imposto definido na Lei Complementar nº 214/2025.

em face das premissas adotadas pela CF de 1988 na partilha em favor dos entes federados da competência para a instituição de tributos: “Ora, o constituinte originário houve por bem enrijecer a proteção ao contribuinte quando decidiu conferir status constitucional à dimensão estrutural do sistema tributário e, como consequência, simplificar a política tributária não consiste propriamente numa tarefa simples, sobretudo porque a preservação daquilo que Amaro Cavalcanti denominou de ‘poder estadual’ é uma imposição jurídica da qual o legislador não detém propriamente espaço para se desobrigar (Cavalcanti, 1983)”. CLEMENTINO, op. cit., p. 49.

- 18 BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.
- 19 BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 dez. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.
- 20 BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Op. cit.

3. DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS PARA A DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR DO IBS

3.1 Características gerais do IBS

Como destacamos longamente nos itens anteriores, a Reforma introduzida pela EC 132/2023 reproduz o mais moderno modelo de tributação do consumo baseado na cobrança de um imposto (no nosso caso, também contribuição, a CBS) sobre valor agregado.

Diferentemente de outros países, porém, a EC 132/2023 não adotou uma “tributação única” do consumo, vale dizer, a cobrança de um único imposto por um único ente federado, normalmente atribuída ao poder central mesmo em países que adotam forma federativa de Estado, como, aliás, estava projetado no texto original da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, que se converteu na EC 132.

De fato, a PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, previa a instituição de dois novos impostos, ambos de competência da União: a) de um lado, o IBS, cobrado pela União com previsão de receita partilhada aos Estados, Distrito Federal e Municípios; e b) de outro lado, o Imposto Seletivo (IS), com receita exclusiva da União.

Paralelamente, tramitava no Senado Federal a PEC 110/2019, que também tinha por objeto a alteração da tributação do consumo. No lugar, porém, de apenas dois impostos – IBS e IS – ambos de competência da União, a PEC 110 previa a “divisão da materialidade” de modo a assegurar a tributação do consumo também pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Com esse objeto, a PEC previa a instituição de três novos tributos: a) o IBS, de competência compartilhada Estados, Distrito Federal e Municípios; b) a CBS, com perfil de incidência idêntico ao IBS, mas destinada a gerar recursos exclusivamente à União com destinação vinculada ao financiamento da seguridade social; e c) o IS, com receita exclusiva da União.

Durante a tramitação das propostas, foram reunidos os textos da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019, e a solução final resultou no que se tem denominado de IVA dual, novidade tipicamente brasileira, que garante a tributação do consumo pelas três instâncias federadas de poder, destinando recursos não apenas para as despesas gerais – imposto, mas também para a seguridade social – contribuição.

Assim é que, em termos finais, tem-se a previsão da instituição na EC 132/2023: a) da CBS, de competência exclusiva da União e com receitas voltadas para a seguridade social, prevista para substituir as atuais contribuições sobre o faturamento e sobre a importação – PIS/Cofins e PIS/Cofins – Importação; e b) IBS, de competência “compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios, a ser instituído, curiosamente, por lei complementar federal, exatamente a mesma lei complementar que instituirá a CBS (cf. art. 124, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC 132/2023²¹).

Tratam-se, em suma, de tributos que incidirão sobre a mesma situação base – identidade material – e cuja obrigação tributária surgirá para ambos, uma vez verificada a mesma e única situação concreta prevista em lei – identidade do fato gerador.

Não obstante a opção pela instituição de dois tributos, a EC 132 buscou reproduzir as características próprias da tributação do consumo por meio de IVA, sedimentadas na experiência de diversos países que adotam, há bastante tempo, esse modelo de tributação.

O “modelo ideal” da tributação do consumo por meio de IVA propõe as seguintes premissas:

- Base ampla: incidência sobre a generalidade de “bens e serviços” (todas as formas de “consumo”), incluindo bens e serviços imateriais e novas tecnologias.
- Cobrança no destino: imposto sobre consumo e não sobre a produção.
- Alíquota única e uniforme sobre o consumo: neutralidade – carga suportada pelo consumidor.
- Ampla previsão de creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores.
- Não cabimento de benefícios fiscais: fim dos privilégios para determinados setores econômicos.
- Não incidência sobre a exportação: não se exporta tributo.

21 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op. cit.

Naturalmente influenciada por condicionantes de ordem política, próprias de uma federação composta por 27 Estados e o Distrito Federal, além de mais de 5.500 Municípios, a EC 132/2023 não conseguiu certamente atingir o modelo ideal perseguido, mas, em linhas gerais, construiu um sistema de tributação do consumo bastante próximo daquele adotado nos demais países que inspiraram a instituição do IVA brasileiro.

Resumidamente, o IBS, o instituído pela EC 132/2023, atende às seguintes características, típicas de IVA, previstas expressamente no texto constitucional: base de incidência ampla capaz de alcançar a totalidade das operações com bens e serviços, incluindo bens e serviços imateriais – intangíveis – e novas formas de consumo mediadas por tecnologia; garantia de creditamento total e irrestrito – regime do crédito financeiro – do imposto cobrado nas operações anteriores; não incidência na exportação de bens e serviços; cálculo “por fora” (sobre o preço líquido do bem ou serviço, excluído o valor dos tributos); alíquota uniforme para todos os bens e serviços, com a definição de rol limitado de bens e serviços com tributação diferenciada ou reduzida, além de hipóteses de isenção do imposto; e, finalmente, proibição da concessão de benefícios fiscais que impliquem reduções ou outras vantagens, como créditos fictícios, manutenção de créditos etc. Enfim, um tributo com características efetivamente de um imposto sobre o consumo, de valor agregado, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços.

Pode-se ainda acrescentar, complementando as características constitucionais do IBS juntamente com a CBS no modelo de IVA dual adotado pela EC 132/2023, que os novos tributos sobre o consumo deverão atender ao seguinte regime constitucional: cobrança e arrecadação no destino (local do consumo); identidade de elementos no que toca aos fatos geradores; base de cálculo; sujeitos passivos; regimes específicos, diferenciados e favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento; restituição do valor pago ao consumidor de baixa renda – *cashback* – (CF, arts. 149-B, 156-A, § 5º, inciso VIII, e 195, § 18)²²; e, por fim, deverão atender a soluções harmonizadas entre a União e o Comitê Gestor do IBS no que diz respeito às normas, interpretações, obrigações

22 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Op. cit.

acessórias e procedimentos de fiscalização e cobrança e funcionamento integrado do contencioso fiscal (CF, art. 156-B, §§ 6º a 8º²³).

Conhecidas, assim, as características gerais, constitucionais, do IBS, ganha relevo a definição do “fato gerador” na lei que instituiu o imposto, Lei Complementar nº 214/2025²⁴.

Interessa, em termos específicos, saber se a Lei Complementar conseguiu traduzir o alcance do IBS reproduzindo os pressupostos constitucionais e econômicos do modelo IVA, sem desbordar dos ideais de rigidez e segurança que orientam a partilha constitucional da competência atribuída aos entes estatais para a instituição de tributos.

4. AS HIPÓTESES CONSTITUCIONAIS DE INCIDÊNCIA DO IBS

4.1 Dupla materialidade constitucional

A materialidade constitucional do IBS está revelada na regra do art. 156-A, § 1º, incisos I e II, da Constituição Federal, que prevê dupla incidência do imposto:

- a) sobre operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; e
- b) sobre a importação de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade²⁵.

Nota-se que a EC 132/2023, nos termos da regra do art. 156-A, § 1º, incisos I e II, mantém o emprego do termo “operações” para construir a regra de atribuição de competência para a instituição do IBS, previsão que também se estende à CBS, não obstante a fórmula omissa da regra

23 Ibid.

24 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

25 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Op. cit.

do art. 195, inciso V, que prevê a instituição da contribuição, em termos singelos, “sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar”²⁶.

Acontece que o termo “operações” empregado no art. 156-A da Constituição Federal para fins de atribuição de competência para a instituição do IBS, não pode ter o mesmo sentido construído ao longo do tempo pela doutrina e jurisprudência em torno do ICMS.

Como insistentemente destacado, a incidência ampla do IBS aponta para um conceito também amplo de bens, como admitido pela Constituição Federal.

Se, por exemplo, no cenário anterior à Emenda Constitucional 132 o termo “operação de circulação” estava necessariamente vinculado ao seu objeto, “mercadoria”, traduzindo de forma inafastável um negócio jurídico capaz de impulsionar a transferência da propriedade do bem (no caso, da mercadoria), no IBS “operação” deve ser entendido como qualquer negócio jurídico, independentemente de implicar ou não transferência da propriedade, que coloque um bem – ou serviço – ao alcance da fruição pelo consumidor, ainda que na forma de mero licenciamento do uso.

De outro lado, o emprego da preposição “com” no lugar da preposição “de” que ligava o substantivo “circulação” ao complemento “mercadorias” na descrição da principal incidência do ICMS é indicativo de um novo modelo de tributação do consumo baseada, como já insistentemente destacado, não propriamente na atividade do prestador, mas nos pressupostos econômicos do consumo para alcançar toda operação que implique no fornecimento/provisão de bens e serviços ao consumidor final.

Há, portanto, uma “desvinculação” da operação, ou seja, do negócio jurídico com o seu objeto ou complemento. No lugar de “operações de circulação de mercadorias” (aspecto material do ICMS) ou da “prestação de serviços” (critério material do ISS), rigorosamente conceituadas em âmbito constitucional, a regra de competência do IBS prevê a incidência do imposto sobre “operações com bens e com serviços”.

Tem-se, assim, um alargamento da base material do imposto representando indiscutível avanço em relação ao modelo de tributação do consumo vigente até então e representado especialmente pelo ICMS e ISS.

26 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op. cit

Vale dizer, qualquer que seja o tipo de negócio envolvendo bens, materiais ou imateriais, inclusive direitos, ele estará alcançado pela incidência do IBS. Do mesmo modo, haverá a incidência do imposto sobre qualquer negócio – ou operação – envolvendo “serviços” (operações com serviços), superando a insolúvel busca por um “conceito constitucional” de serviços, então predominantemente definido como “negócio envolvendo uma obrigação de fazer e consequente esforço humano”. No cenário atual, ainda que não propriamente identificado um “fazer”, caso do *download* de músicas e vídeos – *streaming* – do licenciamento do uso de *softwares* etc., haverá incidência do imposto por estar caracterizado um fornecimento/provisão de “serviços”.

Aliás, a incidência do IBS sobre “operações com serviços” é ainda mais dilargada em razão da previsão expressa, na regra do § 8º do art. 156-A da Constituição Federal, da definição pela lei complementar que instituir o imposto de um conceito residual de operações com serviços, ou seja, alcançando qualquer operação que não seja classificada como operação com bens.

A diferença parece sutil e, mais do que isso, irrelevante. No entanto, é algo relevantíssimo que por longo tempo esteve na origem de gravíssimas discussões jurisprudenciais em torno da incidência do ICMS e do ISS.

Como destacada Melina Rocha:

há uma **separação da transação (conceito de transação) com o seu objeto**. Neste modelo, **o fato de não haver uma transferência de propriedade não descaracteriza o fato de ser uma provisão/fornecimento de bens** (mas, neste caso, através de outro tipo de transação, como a locação), já que o conceito de provisão de bens envolve toda e qualquer transação. **A operação ainda continua sendo com um bem.** [...] este é o modelo mais compatível com a realidade e com o sistema brasileiro, haja vista que **separa a transação do seu objeto** e previne discussões tais como o enquadramento à pretensa definição constitucional implícita de serviço como obrigação de fazer e esforço humano. **Este modelo continua tributando todas as transações envolvendo bens sem, no entanto, defini-las ou equipará-las à prestação de serviços.**²⁷

27 ROCHA, Melina. Análise e proposta do fato gerador do IBS na Reforma Tributária do Brasil. *Jota*, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 31 out. 2025.

E acrescenta observações valiosíssimas para a definição do fato gerador do IVA, inteiramente aplicáveis à definição do fato gerador do IBS, de forma a atender as características e diretrizes constitucionais desse imposto introduzidas pela EC 132/2023:

Assim, o fato gerador do IVA deve conter de forma clara ao menos **três elementos**:

- **TRANSAÇÃO/OPERAÇÃO**: o fato gerador deve ser amplo o suficiente para abranger toda e qualquer tipo de operação que envolva o fornecimento de bens e serviços. A lei pode ou não categorizar de forma exemplificativa os tipos de transação, mas deve deixar em aberto para a possibilidade de se tributar tipos de operação não previstos ou que venham a surgir no futuro. O termo “fornecimento/provisão” deve ser definido de forma ampla de modo a incluir as seguintes transações: venda (alienação) ou aluguel de mercadorias, prestação de serviços, arrendamento, licenciamento, qualquer tipo de transferência, permissão ou concessão de direito de uso de bens tangíveis e intangíveis; permuta ou troca de bens ou serviços, etc.

- **OBJETO DA OPERAÇÃO**: operação deverá ter por objeto bens e serviços. Deve-se evitar presunções que liguem a transação em si com o objeto (tal como equiparar todas as transações de bens que não sejam alienações a prestação de serviços, como no modelo da União Europeia). Bens devem ter conceito bem mais amplo que mercadorias no atual sistema, de modo a ultrapassar a discussão doutrinária atual que diferencia bens e mercadorias. Bens devem ser definidos em tangíveis e intangíveis. Os bens tangíveis são ainda subdivididos em móveis (*personal property*) e imóveis (*real property*). Os serviços normalmente são definidos como tudo o que não seja bem, de forma residual. Estas definições são importantes principalmente para fins de se determinar as regras do momento e local de ocorrência do fato gerador.

- **ONEROSIDADE**: a transação deve ser onerosa, no sentido de haver a troca do bem ou serviço por algum tipo de remuneração (em dinheiro ou não).²⁸

28 Ibid.

É nesse contexto, enfim, que deverá ser analisado o fato gerador do IBS, compreendido como verdadeiro imposto sobre o consumo e, como tal, capaz de alcançar todas as formas de negócios jurídicos que impliquem provisão/fornecimento de bens, inclusive imateriais e direitos, e serviços, atendendo, desse modo, aos pressupostos econômicos de um IVA, suportado integralmente pelo consumidor.

5. A LC 214/2025 E A DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR DO IBS

Cumprindo o mandamento constitucional de instituição por uma mesma lei complementar nacional, foi editada a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui o IBS e a CBS, além de também prever a instituição do IS.

Impõe-se, portanto, examinar se a Lei Complementar 214/2025 conseguiu traduzir rigorosamente a diretriz constitucional ao disciplinar o fato gerador do IBS, tanto na incidência sobre bens quanto sobre serviços, buscando captar o elemento consumo, no sentido de provisão/fruição, perfeitamente relacionado com os pressupostos econômicos do IVA.

O texto da LC 214 abre-se com uma previsão de caráter inequivocamente didático, que antecede a definição do fato gerador do imposto, voltada para fixar a definição de termos fundamentais na identificação da incidência do IBS, particularmente relevantes em razão dos elementos centrais desse imposto, incidência ampla sobre bens e serviços, cobrança no destino etc.

Nos termos do art. 3º da LC 214/2025:

Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I – operações COM:

- a) BENS todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
- b) SERVIÇOS todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;²⁹

29 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit. Grifo nosso.

Particularmente relevante a definição de “fornecimento”, central para orientar a incidência do IBS, que não se limita, como tantas vezes repetido, às operações que impliquem transferência da propriedade.

Atenta a essa particularidade do imposto, a LC 214/2025 indica um rol extenso, não obstante apenas exemplificativo, de negócios jurídicos que têm o sentido de “fornecimento” e, como tais, atraem a incidência do IBS.

Segue a regra do inciso II do art. 3º, que define:

II – FORNECIMENTO:

- 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;³⁰

E, complementando, o dispositivo traz as definições de fornecedor, adquirente e destinatário, igualmente indispensáveis para orientar a incidência e cobrança do imposto:

III – FORNECEDOR: pessoa física ou jurídica que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento;

IV – ADQUIRENTE:

- a) aquele obrigado ao pagamento ou a qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço;
- b) nos casos de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação por conta e ordem ou em nome de terceiros, aquele por conta de quem ou em nome de quem decorre a obrigação de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço; e

V – DESTINATÁRIO: aquele a quem for fornecido o bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não.³¹

30 Ibid. Grifo nosso.

31 Ibid. Grifo nosso.

Ainda relevante destacar a definição contida no § 1º do art. 3º, que objetiva prevenir discussão em torno da incidência do IBS sobre operações que envolvam o fornecimento de “energias”, asseverando: “Para fins desta Lei Complementar, equiparam-se a bens materiais as energias que tenham valor econômico”³².

Na sequência, após indicar as definições que orientam a interpretação das hipóteses de incidência, o art. 4º da LC 214/2025 abre a disciplina do fato gerador do IBS, prevendo a incidência do imposto sobre as “operações onerosas com bens ou com serviços”³³, explicitadas nos parágrafos da regra legal.

E repete um rol amplo, mais uma vez exemplificativo, de operações e negócios jurídicos onerosos com bens e serviços tributados pelo IBS, quais sejam: a) compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; b) locação; c) licenciamento, concessão, cessão; d) mútuo oneroso; e) doação com contraprestação em benefício do doador; f) instituição onerosa de direitos reais; g) arrendamento, inclusive mercantil; e h) prestação de serviços.

Note-se que as operações não onerosas embora, à primeira vista, não sujeitas à incidência do imposto, podem também dar origem ao dever de pagar o IBS “nas hipóteses expressamente previstas na LC da LC 214”, como instrui a regra do § 1º do art. 4º³⁴.

De outro lado, fundamental na compreensão do fato gerador do IBS pode ser apontada a regra do § 3º do art. 4º, que considera “irrelevantes para a caracterização das operações sujeitas ao imposto”, reafirmando a ideia da desvinculação da operação com o objeto:

- 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.³⁵

32 Ibid.

33 Ibid.

34 Ibid.

35 Ibid.

E até mesmo as operações que envolvam bem classificado como do “ativo não circulante” ou “não relacionado com o exercício da atividade econômica habitual” do fornecedor de bens ou serviços são alcançadas pelo IBS (e também pela CBS), como determina o § 4º da LC 214, que dispõe: “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”³⁶.

Em relação aos “serviços”, a Lei Complementar nº 214/2025 oferece uma definição geral, em linha com a previsão do art. 156-A, § 8º, da Constituição Federal, afirmando que são classificadas como “operações com serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea ‘a’ deste inciso – operações com bens”³⁷.

Como antecipado, embora se trate de uma “definição residual”, ou seja, não explicitada, não há propriamente “equiparação de serviços com operações com bens”.

Na verdade, o modelo adotado pela EC 132/2023 e reproduzido na LC 214/2025 distancia-se da Directiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, que disciplina o “sistema comum de cobrança do IVA” nos países do bloco, para, em verdade, aproximar-se do modelo adotado pela Nova Zelândia e Canadá.

No modelo europeu há, de fato, equiparação à prestação de serviços em relação às “operações com bens” que não impliquem, todavia, “transferência da propriedade do bem.

De fato, o art. 14, 1, da Directiva 2006/112-CE define como “entrega de bens” sujeita à incidência do IVA exclusivamente as operações que impliquem “transferência da propriedade” do bem a um adquirente, consumidor: “Art. 14, 1. Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário”³⁸.

36 Ibid.

37 Ibid.

38 UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial da União Europeia*, Estrasburgo, 28 nov. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100115:pt:PDF>. Acesso em: 4 nov. 2025.

Note-se que o dispositivo emprega uma fórmula restritiva, aprisionada no fator “transferência do poder – direito – de dispor de um bem corpóreo como proprietário” como condição para tipificar a operação de “entrega de bens” ao alcance do imposto.

Em razão disso, a mesma Diretiva teve de buscar uma “ampliação”, verdadeiramente, uma “equiparação” do conceito de prestação de serviços para viabilizar a incidência do imposto sobre “operações – entregas – com bens” (note-se, “operações com bens”) que não implicassem propriamente “transferência da propriedade do bem”. Daí a definição firmada no art. 24, 1., da Directiva 2006/112/CE: “Art 24, 1. Entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens”³⁹.

Como já asseverado, a diferença parece sutil mas é verdadeiramente substancial se comparada com a regra do art. 156-A, § 1º, inciso I, e § 8º, e do art. 3º, incisos I e II, da LC 214/2025.

Nos termos do art. 3º, incisos I e II, já transcritos acima, consideram-se:

I – operações COM:

- a) BENS todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
- b) SERVIÇOS todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;⁴⁰

O que se tem, portanto, é que as operações “com” bens não estão limitadas aos negócios jurídicos que impliquem transmissão da propriedade do bem.

Aliás, há um rol amplo, embora meramente exemplificativo, de negócios que são considerados como operações com bens, no inciso II do art. 3º da LC 214/2025, sob o título de “fornecimento”.

Se é assim, tem-se que não é necessária “equiparação” a operações “com” serviços para assegurar a incidência do imposto sobre operações “com” bens que, no entanto, não impliquem transferência da propriedade.

39 Ibid.

40 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

O que se verifica, na verdade, é a “ampliação”, dilargamento, do conceito de “operações com serviços”, para superar a definição de um “conceito civilístico”, limitado à denotação semântica de “obrigação de fazer com esforço humano”.

Diferente disso, com a reforma da tributação do consumo disciplinada na LC 214/2025, estarão ao alcance do IBS toda e qualquer operação – negócio jurídico – que não “seja enquadrada como operação com bens”, independentemente da busca pela identificação do fator “obrigação de fazer”, ou seja, com indiscutível desvinculação da operação com o seu objeto.

Como destaca Melina Rocha,

tudo o que não se enquadrar no conceito de bens será serviços, separando, portanto, o tipo de transação do seu objeto. Por consequência, **locação e arrendamento de bens, cessão de direitos e demais operações com bens jamais podem ser definidas como prestação de serviços, pois se trata efetivamente de transações (outras que não transferências de propriedade) com bens.**⁴¹

Há, como se verifica, clara superação do modelo de tributação, em particular, do modelo de atribuição de competência que inspirou a Constituição Federal de 1988, marcado pela delimitação precisa e rígida do âmbito material de incidência do imposto, representado por um conceito constitucional da situação base que dá origem ao tributo.

Com base nesse modelo é que a doutrina e a jurisprudência, buscando construir a “regra matriz de incidência do imposto sobre serviços – ISS”, que dará lugar ao IBS, assentaram que o “conceito constitucional” de operações de prestação de serviços compreenderia exclusivamente os negócios jurídicos e situações materiais concretas que implicassem em “obrigação de fazer”, ou seja, um conceito “civilístico” de serviços inicialmente asseverado pelo STF.

A revolução tecnológica e a evolução dos negócios proporcionaram o surgimento de inúmeras operações e transações que implicavam algum tipo de “fornecimento ou de fruição” típicas das relações de consumo

41 ROCHA, op. cit.

sem, contudo, implicar propriamente em uma “obrigação de fazer” caracterizada por ação humana – esforço humano – em favor de terceiro. É o caso, por exemplo, das licenças e cessões de direito de uso de bens intangíveis (*softwares*), da hospedagem e armazenamento em nuvem de arquivos eletrônicos, dos serviços de *streaming* etc.

Para superar *gaps* tributários relacionados à incidência do ISS e do ICMS sobre esses negócios, surgiu uma tendência legislativa de “equiparação com a prestação de serviços” de negócios que, em verdade, não correspondiam a nenhuma forma de “obrigação de fazer”, iniciativa que implicava, mais do que equiparação, evidente “presunção jurídica” de caráter inegavelmente artificial, ou seja, fictício.

É o que propunha a Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a “Lista de Serviços” da Lei Complementar nº 116/2003 para incluir como tributáveis pelo ISS os negócios jurídicos, equiparados à “prestação de serviços”:

1. de processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres; 2. elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres; 3. disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).⁴²

A alteração legislativa parecia confiar numa mudança de entendimento do STF em relação ao conceito de serviços já sinalizada em diversos julgados que apontavam para o reconhecimento de uma flexibilização do conceito civilístico de serviços como “obrigação de fazer”, admitindo uma concepção mais ampla do termo “serviços” para fins de incidência do ISS, como assentado no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 651.703-PR, que examinou a tributação pelo imposto sobre serviços das atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde.

42 BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Op. cit.

De todo modo, não se pode ignorar que há evidente fragilização da rigidez constitucional e inequívoca tentativa de se instaurar uma tributação fundada em presunções ou equiparações, iniciativa que seria inevitavelmente submetida a posterior exame de validade, constitucionalidade, pela jurisprudência, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal.

Daí o inequívoco acerto da alteração promovida pela EC 132/2023 no conceito de serviços, rigorosamente reproduzida pela LC 214/2025, que firma um “conceito”, ou definição legal, de caráter amplo capaz de alcançar todo e qualquer negócio que envolva fornecimento/provisão de utilidade que não caracterize bem, tangível ou intangível, além de assegurar a abertura do conceito para abranger novos negócios que venham a surgir no futuro.

Seguindo, interessa destacar que, embora tenha atribuído ao legislador complementar à definição de serviços, repita-se, com amplo alcance semântico, a Constituição Federal antecipa, ao indicar regimes específicos e diferenciados do imposto, alguns exemplos de serviços, relacionados de forma não exaustiva, que atraem a incidência do IBS. É o que se verifica no art. 156-A, § 6º, da CF, e nos arts. 9º e 10 da EC 132/2023, que mencionam, entre tantos, os serviços financeiros, de hotelaria, parques de diversão, bares e restaurantes, serviços de educação, de saúde etc. É indiscutivelmente uma mudança radical comparada ao modelo de tributação que orientava a incidência do ISS e do ICMS.

Sem embargo, não se pode deixar de reconhecer que se trata de uma alteração alinhada com a natureza do novo imposto – IBS – que se caracteriza como verdadeiro “imposto sobre o consumo” do tipo IVA, espécie de tributo que busca captar os pressupostos econômicos dos negócios para além simplesmente do “tipo de atividade” desenvolvido pela empresa, ou seja, pelo prestador.

Retomando o exame dos dispositivos da LC 214, é relevante ainda destacar as “hipóteses de não incidência” do imposto, arroladas no art. 6º.

De fato, tratando-se de tributo com “incidência ampla” – amplíssima – sobre bens e serviços, a previsão expressa de hipóteses de não incidência cumpre relevante função didática e auxilia o intérprete e o

aplicador diante de situações concretas, prevenindo eventuais conflitos com os virtuais contribuintes.

E são numerosíssimas as situações indicadas no art. 6º não alcançadas pela incidência do IBS, como: fornecimento de serviços por pessoas físicas em decorrência de relação de emprego com o contribuinte ou de sua atuação como administradores ou membros de conselhos da empresa; transferência de bens entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte; baixa, liquidação e transmissão, incluindo alienação, de participação societária; transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital; rendimentos financeiros e o 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; doações sem contraprestação em benefício do doador; transferências de recursos públicos e demais bens públicos para organizações da sociedade civil constituídas como pessoas jurídicas sem fins lucrativos no país etc.

Ainda de caráter claramente didático e instrutivo, o art. 7º oferece antecipada solução para as operações que envolvem diferentes bens e serviços ao mesmo tempo, como, por exemplo, as operações de bares e restaurantes, farmácias de manipulação etc.

Art. 7º Na hipótese de fornecimento de diferentes bens e de serviços em uma mesma operação, será obrigatória a especificação de cada fornecimento e de seu respectivo valor, exceto se:

I – todos os fornecimentos estiverem sujeitos ao mesmo tratamento tributário; ou

II – algum dos fornecimentos puder ser considerado principal e os demais seus acessórios, hipótese em que se considerará haver fornecimento único, aplicando-se a ele o tratamento tributário correspondente ao fornecimento principal.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, há tratamento tributário distinto caso os fornecimentos estejam sujeitos a regras diferentes em relação a incidência, regimes de tributação, isenção, momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, alíquota, sujeição passiva e não cumulatividade.

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do caput deste artigo, consideram-se fornecimentos acessórios aqueles que sejam condição ou meio para o fornecimento principal.

§ 3º Caso haja a cobrança unificada de diferentes fornecimentos em desacordo com o disposto neste artigo, cada fornecimento será considerado independente para todos os fins e a base de cálculo correspondente a cada um será arbitrada na forma do art. 13 desta Lei Complementar.⁴³

Finalmente, impõe-se um breve exame da incidência do IBS sobre a importação.

O art. 63 da LC 214/2025, realizando a previsão constitucional expressa na regra do art. 156-A, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, disciplina a incidência do IBS – e da CBS – sobre a importação de bens e serviços, nos seguintes termos:

Art. 63. O IBS e a CBS incidem sobre a importação de bens ou de serviços do exterior realizada por pessoa física ou jurídica ou entidade sem personalidade jurídica, ainda que não inscrita ou obrigada a se inscrever no regime regular do IBS e da CBS, qualquer que seja a sua finalidade.

Parágrafo único. Salvo disposição específica prevista neste Capítulo, aplicam-se à importação de que trata o caput deste artigo as regras relativas às operações onerosas de que trata o Capítulo II deste Título.⁴⁴

Haverá, portanto, a incidência do IBS sobre a importação de bens e serviços do exterior ainda que realizada por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, qualquer que seja a finalidade, ou seja, mesmo que não constitua etapa de uma operação de fornecimento de bens ou serviços, envolvendo, portanto, bem destinado a consumidor final.

A incidência do IBS na importação de bens para uso próprio do importador, expressamente autorizada pela EC 132 e disciplinada pelo art. 63 e seguintes da LC 214/2025, reproduz, em termos práticos, a fórmula adotada pela EC 33/2001, que alterou a redação do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal para prever a incidência do ICMS sobre a importação de produtos por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto.

43 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

44 Ibid.

Na verdade, é relevante destacar: a EC 33/2001 visava superar a orientação jurisprudencial, depois cristalizada no enunciado da Súmula 660 do STF, que definiu a tese da não incidência do ICMS sobre a “importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto”.

A tese, como se nota, apoiava-se na distinção entre “bem e mercadoria” que orientava a incidência do ICMS, exatamente o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias. Tratando-se, portanto, de importação promovida por não contribuinte do imposto e, em razão disso, não se destinando à comercialização, o objeto importado não poderia ser classificado como mercadoria, devendo, em consequência, ser entendido simplesmente como “bem”. E se não revestia a condição de mercadoria, segue que não ingressava na classe dos objetos compreendidos no “conceito constitucional” ao alcance da incidência do ICMS.

Exatamente para contornar, ou superar, a tese da não incidência do imposto é que a EC 33/2001 alterou a redação da regra constitucional para passar a prever a incidência do ICMS sobre a importação de bem **ou** mercadoria, ainda que o importador não fosse contribuinte habitual do imposto.

De todo modo, calcados na afirmação de que não houve revogação expressa da Súmula 660 do STF e invocando a distinção entre “bem e mercadoria”, inúmeros julgados passaram a afastar a incidência do ICMS na importação promovida por entidades assistenciais sem fins lucrativos, em especial, a importação de bens e equipamentos de saúde promovidas por hospitais e unidades de saúde de caráter assistencial.

Ao que parece, a LC 214/2025 pretendeu antecipar-se à discussão em torno da incidência do IBS na importação de bens promovida por essas entidades, definindo na regra do art. 9º, § 4º, que “As imunidades das entidades previstas nos incisos I a III do *caput* deste artigo não se aplicam às suas aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços”⁴⁵.

Não obstante a previsão legal expressa, que não contém ressalva quanto às aquisições de produtos no mercado interno ou externo, é

45 Ibid.

possível antever que haverá discussão em torno da incidência do IBS nas importações promovidas pelas entidades que gozam de imunidade constitucional do imposto, fundada certamente no entendimento que deu origem à antiga Súmula 660 do STF.

Finalmente, os arts. 64 e 65 da LC 214/2025 disciplinam, separadamente, a disciplina da incidência do IBS sobre a “importação de bens imateriais e serviços” (art. 64) e sobre “a importação de bens materiais” (art. 65), com destaque para a definição do “local da importação”, o “momento da ocorrência do fato gerador e o momento da apuração do imposto”, da “base de cálculo” e da “alíquota” incidente sobre essas operações (arts. 68 a 71)⁴⁶.

6. CONCLUSÃO

A Reforma Tributária introduzida pela EC 132/2023 promoveu verdadeira “revolução” no sistema de tributação do consumo, especialmente em relação aos tributos até então atribuídos aos entes subnacionais, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No lugar de tributos próprios, atribuídos a um determinado ente e instituído por lei local, a EC 132 “unificou⁴⁷” a tributação do consumo e determinou a substituição do ICMS e do ISS por um novo imposto, o IBS, de “competência compartilhada” entre Estados, DF e Municípios. E foi além. Embora classificado como “imposto de competência compartilhada” reservou-se a instituição do IBS à lei complementar federal, exatamente a mesma lei que deverá instituir a CBS, irmã gêmea do IBS.

A EC 132 inspirou-se no modelo de tributação do consumo por meio de IVA adotado nos países da União Europeia e também em países de outros continentes, como Nova Zelândia, Índia e Canadá.

46 Ibid.

47 Na verdade, como foi visto, a Reforma buscou preservar a competência dos Estados e Municípios para tributar o consumo e, em razão disso, abandonando o modelo projetado inicialmente de tributação verdadeiramente “unificada”, federal, instituiu o chamado IVA dual, atribuindo um imposto sobre o consumo – o IBS – também aos entes subnacionais, mas por meio de uma ainda não definitivamente compreendida “competência compartilhada”.

Buscou, assim, reproduzir as premissas fundamentais desse modelo que se caracteriza por apresentar incidência ampla sobre a generalidade de bens e serviços, incluindo bens imateriais e novas formas de consumo mediadas por tecnologia, cobrança no destino, alíquota única e uniforme, creditamento amplo, não cabimento de benefícios fiscais e não incidência na exportação, cálculo “por fora”, restituição do valor pago ao consumidor de baixa renda (*cashback*) etc., tudo expressamente definido no texto constitucional – CF, arts. 149-B e 156-A.

Delimitando a “base material” do IBS, a Constituição Federal prevê, no art. 156-A, § 1º, incisos I e II, “dupla incidência” do imposto, especificamente sobre: a) “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”; e b) “importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica”.

Há, claramente, uma ampliação do âmbito material de incidência do imposto quando comparado com os tradicionais ICMS e ISS que tributavam, no regime instaurado pela CF de 1988, o consumo de bens e serviços com enfoque, todavia, na atividade da empresa – ou do prestador – guiados por um conceito constitucional rígido de “mercadorias” e “serviços”.

O novo modelo inaugurado com a EC 132/2023 persegue a tributação com destaque para o comportamento do consumidor, alvo final, como titular da capacidade contributiva, da tributação do consumo.

Em linha com essa premissa, o art. 156-A, § 1º, incisos I e II, da CF de 1988, acrescentado pela EC 132/2023, prevê a incidência do imposto sobre as operações, com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e com serviços, estando, ainda, ao alcance do tributo a importação de bens e serviços mesmo que realizada por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do tributo.

Há, portanto, com o emprego da preposição “com” no lugar da preposição “de” na regra constitucional de atribuição de competência para a instituição do imposto, verdadeira “desvinculação” da operação, negócio jurídico, com o seu objeto, fórmula que garante a incidência ampla do IBS e objetiva superar os inúmeros, e até então insuperáveis, *gaps* tributários relacionados com a incidência do ICMS e do ISS.

A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui o IBS e a CBS, define o fato gerado do IBS nos arts. 4º e seguintes, para as operações internas, e nos arts. 63 e seguintes, no que diz respeito à importação.

A previsão legal reproduz as premissas definidas na Constituição Federal e define a incidência do imposto calcada em definições prévias de “operações, bens, serviços, fornecedor, fornecimento, adquirente, destinatário etc.”, firmadas no art. 3º, de modo a garantir a incidência ampla do IBS sobre qualquer operação onerosa com bens, independentemente do “tipo de negócio” relacionado com o fornecimento/provisão desse bem ao consumidor.

E igualmente em relação aos “serviços”, assegura a LC 214 a incidência do IBS independentemente, mais uma vez, do “tipo de negócio”, ou seja, particularmente, independente de se tratar de uma operação que implique em “obrigação de fazer com esforço humano”, exemplos já citados: *streaming*, armazenamento de arquivos em nuvem etc.

Importante notar, no caso, que a LC 214 adota um “conceito residual ou por exclusão” de serviços capaz de assegurar a incidência ampla do imposto sobre as operações com serviços sem traduzir, todavia, “equiparação ou presunção” de operações com serviços para as operações com bens que, por alguma particularidade, não se amoldavam ao “conceito constitucional” de “operação de circulação de mercadorias”.

Finalmente, em relação à importação de bens e serviços, a LC 214 prevê, no art. 63, a incidência do IBS – e também da CBS – sobre qualquer operação de importação “realizada por pessoa física ou jurídica ou entidade sem personalidade jurídica, ainda que não inscrita ou obrigada a se inscrever no regime regular do IBS e da CBS, qualquer que seja a sua finalidade”⁴⁸.

A regra é, em tudo, semelhante ao disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, então alterado pela EC 33/2001 para prever a incidência do ICMS sobre a importação de produtos por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto.

48 Ibid.

Em sendo assim, não obstante a regra do art. 9º, § 4º, da LC 214, que determina a incidência do IBS sobre as aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços realizados por pessoas imunes, pode-se vislumbrar futura discussão na jurisprudência em torno da incidência do IBS nas importações promovidas pelas entidades imunes, que gozam de imunidade constitucional do imposto, retomando-se certamente no entendimento que deu origem à antiga Súmula 660 do STF.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2. ed. 2006.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 4 nov. 2025

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de

impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. Apresentação. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Editora Noeses, 2024. p. XXVII-XXIX.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CHIESA, Clélio. A nova configuração do Sistema Tributário brasileiro: o desafio da demarcação da atuação das normas gerais e as normas do IBS e CBS. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Noeses, 2024. p. 95-107.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. Faltou (mais uma vez) combinar com os Russos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Noeses, 2024. p. 47-54.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **LC 214/2025 comentada: Reforma Tributária – IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

ROCHA, Melina. Análise e proposta do fato gerador do IBS na Reforma Tributária do Brasil. **Jota**, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 31 out. 2025.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lei complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Manual da Reforma Tributária: aspectos práticos do Imposto sobre Bens e Serviços, da Contribuição sobre Bens e Serviços e do Imposto Seletivo**. São Paulo: GEN: Atlas, 2025.

UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. **Jornal Oficial da União Europeia**, Estrasburgo, 28 nov. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100115:pt:PDF>. Acesso em: 4 nov. 2025.