

Reforma Tributária do Consumo

ESTUDOS EM HOMENAGEM A MARCO AURÉLIO GRECO

Coordenadores:

Geilson Salomão Leite

Rodrigo Azevedo Greco

Alexandre Alkmim Teixeira

Alexandre Evaristo Pinto

Ana Carolina Monguilod

Ana Laura Javaroni Patton

Angela Andreoli

Antonio Carlos de Souza Júnior

Antonio Guedes Alcoforado

Arthur Maria Ferreira Neto

Betina Treiger Gruppenmacher

Caio de Souza Leão

Carla Campos Moreira Sanson

Carla Tredici Christiano

Carlos Augusto Daniel Neto

Charles William Mcnaughton

Cleucio Santos Nunes

Daniela Silveira Lara

Danilo Monteiro de Castro

Diego Diniz Ribeiro

Diljesse de Moura Vasconcelos

Eduardo Jobim

Eduardo Kowarick Halperin

Eduardo Perez Salusse

Eduardo Silveira Frade

Fabiana Carsoni Fernandes

Fabiana Del Padre Tomé

Fabio Artigas Grillo

Fernanda Possebon Barbosa

Fernando Aurelio Zilveti

Filipe da Fonte Marques de Almeida

Flávio Couto Bernardes

Francielli Honorato Alves

Francisco Secaf Alves Silveira

Gabriel Corrêa Pereira

Gabriel Eugênio Moreira

Geilson Salomão Leite

Guilherme Villas Bôas e Silva

Gustavo Lopes Ferreira

Hugo de Brito Machado Segundo

Igor Moura Chiappetta

Isabella Fochesatto Panisson

Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz

João Dácio Rolim

João Kleber Vaz

João Vitor Araujo Afonso

Júnia Gouveia Sampaio

Laércio Freire Ataíde Filho

Leonardo Furtado Loubet

Leonardo Ogasawara Araújo Branco

Lina Braga Santin Cooke

Luís Eduardo Schoueri

Luiz Roberto Peroba

Marcelo Magalhães Peixoto

Marciano Seabra de Godoi

Maria Inês Murgel

Maria Rita Ferragut

Maurício Pereira Faro

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

Onofre Alves Batista Júnior

Pamela Varaschin Prates

Paulo Caliendo

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Paulo Rosenblatt

Raphael Lavez

Rodrigo Dalla Pria

Ronaldo Medeiros

Schubert de Farias Machado

Susy Gomes Hoffmann

Túlio Terceiro Neto Parente Miranda

Victor Pimenta de Miranda

Wanessa Felix de Almeida

Apresentação de Ricardo Mariz de Oliveira

Prefácio de Eurico Marcos Diniz de Santi

Nota Introdutória de Tercio Sampaio Ferraz Junior


**ALMEDINA
BRASIL**

2026

SUMÁRIO

PARTE I - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, IMUNIDADES E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS NOVOS CONTORNOS NA REFORMA DO CONSUMO	51
FERNANDA POSSEBON BARBOSA	
ANA LAURA JAVARONI PATTON	
2. AS IMUNIDADES DO IBS E CBS: NOVOS TRIBUTOS E VELHOS PROBLEMAS	67
GABRIEL EUGÊNIO MOREIRA	
3. O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA	83
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA	
4. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA	97
FRANCISCO SECAF ALVES SILVEIRA	
5. O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	111
EDUARDO JOBIM	
6. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE	149
ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA	

7. O NOVO PRINCÍPIO DE DEFESA AO MEIO AMBIENTE E O IMPOSTO SELETIVO AMBIENTAL: INSTRUMENTO PARA A CORREÇÃO DE EXTERNALIDADES NEGATIVAS 161
ARTHUR MARIA FERREIRA NETO
PAMELA VARASCHIN PRATES

PARTE II - DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

8. DO ASPECTO MATERIAL DO IBS E DA CBS 181
FILIPE DA FONTE MARQUES DE ALMEIDA
9. DO ASPECTO TEMPORAL DO IBS E DA CBS 193
FRANCIELLI HONORATO ALVES
MAURITÂNIA ELVIRA DE SOUSA MENDONÇA
10. DO ASPECTO ESPACIAL DO IBS E DA CBS 207
JOÃO DÁCIO ROLIM
DANIELA SILVEIRA LARA
11. DO ASPECTO QUANTITATIVO (DA BASE DE CÁLCULO) DO IBS E DA CBS 223
CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON
12. DO ASPECTO QUANTITATIVO (AS ALÍQUOTAS) DO IBS E DA CBS .. 237
LINA BRAGA SANTIN COOKE
13. DO ASPECTO PESSOAL DO IBS E DA CBS: A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA 255
MARIA RITA FERRAGUT

PARTE III - DOS BENS E SERVIÇOS PARA USO E CONSUMO PESSOAL E AS COMPRAS GOVERNAMENTAIS

14. O IVA-DUAL (IBS/CBS) E OS BENS E SERVIÇOS PARA USO E CONSUMO PESSOAL 273
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

15. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O NOVO CENÁRIO DAS COMPRAS GOVERNAMENTAIS 287
LUIZ ROBERTO PEROBA
GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

PARTE IV - DA APURAÇÃO, PAGAMENTO, RECOLHIMENTO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO

16. O PAGAMENTO COMO MEIO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO IBS E DA CBS - COMPARAÇÕES ENTRE OS MODELOS PRÉ E PÓS REFORMA TRIBUTÁRIA 301
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
GUSTAVO LOPES FERREIRA
17. A APURAÇÃO DO IBS E DA CBS, A TENTATIVA DE SIMPLIFICAÇÃO E O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO 319
MAURÍCIO PEREIRA FARO
IGOR MOURA CHIAPPETTA
18. DO RECOLHIMENTO DO IBS E DA CBS 329
ANA CAROLINA MONGUILOD
CARLA TREDICI CHRISTIANO
19. DO RESSARCIMENTO E DA COMPENSAÇÃO DO IBS E DA CBS 343
EDUARDO PEREZ SALUSSE
ANGELA ANDREOLI

PARTE V - DA NÃO-CUMULATIVIDADE, CASHBACK E A CESTA NACIONAL BÁSICA DE ALIMENTOS

20. DA NÃO CUMULATIVIDADE NO IBS E NA CBS 355
CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
DIEGO DINIZ RIBEIRO
LEONARDO OGASAWARA ARAÚJO BRANCO
21. DO CASHBACK E DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS.. 371
SUSY GOMES HOFFMANN
JOÃO VITOR ARAUJO AFONSO

PARTE VI – DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA	
22. O COMITÊ GESTOR DO IBS: NATUREZA JURÍDICA, COMPOSIÇÃO E COMPETÊNCIAS	385
EDUARDO SILVEIRA FRADE GEILSON SALOMÃO LEITE RONALDO MEDEIROS	
23. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO DO IBS E DA CBS	405
EDUARDO KOWARICK HALPERIN	
24. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO IBS E DA CBS	419
JACQUELINE MAYER DA COSTA UDE BRAZ	
25. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DO IBS/CBS: DA PROMESSA AOS DESAFIOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE TRIBUTÁRIA	435
CAIO DE SOUZA LEÃO PAULO ROSENBLATT	
26. A IMPORTÂNCIA DO COMITÊ DE HARMONIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (DE CBS E IBS), EM ESPECIAL SUA NECESSÁRIA COMPOSIÇÃO PARITÁRIA	451
RODRIGO DALLA PRA DANILO MONTEIRO DE CASTRO	
PARTE VII – PRESUNÇÕES LEGAIS, REGIME DE TRANSIÇÃO, ZONA FRANCA DE MANAUS, BENEFÍCIOS FISCAIS, SALDO CREDOR E O SIMPLES NACIONAL	
27. DAS PRESUNÇÕES LEGAIS DO IBS E DA CBS	467
FABIANA DEL PADRE TOMÉ WANESSA FELIX DE ALMEIDA	
28. DO REGIME DE TRANSIÇÃO PARA O IBS E A CBS	481
CLEUCIO SANTOS NUNES	
29. DA UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR DO PIS E DA COFINS	495
ALEXANDRE EVARISTO PINTO MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO	

30. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E O REGIME DE TRANSIÇÃO...	519
DILJESSE DE MOURA VASCONCELOS	
31. REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS	531
FABIO ARTIGAS GRILLO	
32. PAMPINCIPIOLOGISMO NA REFORMA TRIBUTÁRIA: CREDITAMENTO DO SIMPLES NACIONAL E(M) CRISE JURÍDICA	547
FLÁVIO COUTO BERNARDES VICTOR PIMENTA DE MIRANDA	
PARTE VIII – DOS REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS E DA CBS (AGRONEGÓCIO, SAÚDE, EDUCAÇÃO E LIBERAIS)	
33. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O AGRONEGÓCIO: UM ESTUDO OBJETIVO DE SEUS POTENCIAIS REFLEXOS	569
LEONARDO FURTADO LOUBET	
34. REFORMA TRIBUTÁRIA E O LOCAL DA OPERAÇÃO NOS SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS: DA CONTROVÉRSIA NO ISS AOS DESAFIOS DO IBS	583
RAPHAEL LAVEZ ISABELLA FOCESATTO PANISSON	
35. DO SEGMENTO ECONÔMICO DA EDUCAÇÃO – IMUNIDADE, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA E LIMITAÇÕES ESTABELECIDAS PELO LEGISLADOR COMPLEMENTAR	597
FABIANA CARSONI FERNANDES	
36. O REGIME DIFERENCIADO DE REDUÇÃO DE 30% DA ALÍQUOTA DE IBS/CBS PREVISTO NA EC N. 132/2023 E NA LC N. 214/2025	621
MARCIANO SEABRA DE GODOI GABRIEL CORRÊA PEREIRA	
PARTE IX – DOS REGIMES ESPECÍFICOS DO IBS E DA CBS (IMOBILIÁRIO, FINANCEIRO, PETRÓLEO E GÁS E TURÍSTICO)	
37. O SEGMENTO IMOBILIÁRIO	633
MARIA INÊS MURGEL JÚNIA GOUVEIA SAMPAIO	

38. O SEGMENTO FINANCEIRO	651
CARLA CAMPOS MOREIRA SANSON	
TÚLIO TERCEIRO NETO PARENTE MIRANDA	
39. O SEGMENTO DO PETRÓLEO E DO GÁS.....	665
ANTONIO GUEDES ALCOFORADO	
40. O SEGMENTO TURÍSTICO: LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS E O	
IBS/CBS: LIMITES CONSTITUCIONAIS E INTERSECÇÕES	
COM A TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	683
ANTONIO CARLOS DE SOUZA JÚNIOR	
LAÉRCIO FREIRE ATAÍDE FILHO	
PARTE X - ENSAIOS DE ENCERRAMENTO	
41. O CONCEITO DE "OPERAÇÕES" À LUZ DA DISCIPLINA JURÍDICA	
DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS	711
LUÍS EDUARDO SCHOUERI	
42. A ISENÇÃO E A IMUNIDADE DO IBS (ART. 156-A, § 7º, CF).....	725
PAULO CALIENDO	
43. A NÃO CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS: O	
NOVO PARADIGMA	739
JOÃO KLEBER VAZ	
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR	
44. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE COMO	
FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO: REVISITANDO ANOTAÇÕES	
SOBRE O TEMA	753
FERNANDO AURELIO ZILVETI	

PARTE I – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, IMUNIDADES E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

rentes tributos e pela lógica da

a competição entre os entes

sobre a neutralidade econô

entre os entes federados

Foi justamente para

posta de Emenda à Consti

Constitucional nº 132 (E

todos os tributos incidentes sobre o consumo

que unificasse as tributações federal, estadual e municipal

das discussões legislativas, a resistência dos Estados e Municípios

perder competências próprias e preocupados com a dependência

em relação à União, conduziu à adoção de um modelo repartido, que tentasse

equilibrar a simplificação com a preservação do pacto federativo.

41. O CONCEITO DE “OPERAÇÕES” À LUZ DA DISCIPLINA JURÍDICA DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

INTRODUÇÃO

Honra-me a oportunidade de prestar homenagem ao Professor Marco Aurélio Greco. Trata-se de jurista ímpar, que merece admiração e respeito daqueles que militam na área tributária. Sua capacidade de pensar “fora da caixa” é um alento a quem não se conforma com consensos gerados por mera disciplina hierárquica. Marco Aurélio sabe incomodar. Gera o desconforto que move a ciência. É, em síntese, um pensador em constante atividade e um professor nato, pois não se limita a transmitir conhecimento; ao contrário, provoca em seus discípulos a curiosidade que os leva a também não aceitarem verdades fáceis, mesmo que tenham vindo da pena do próprio mestre. Marco Aurélio está sempre aberto a mudar de opinião, quando convencido do contrário. Por isso mesmo, justa se revela essa homenagem feita por seus admiradores e amigos, dentre os quais me incluo com orgulho.

Neste breve artigo, abordo a questão do conceito de “operações” à luz da disciplina jurídica do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), figura tributária prevista pela Emenda Constitucional (“EC”) n. 132, de 20 de dezembro de 2023, e instituída no ordenamento brasileiro por meio Lei Complementar (“LC”) n. 214, de 16 de janeiro de 2025.

Com efeito, o artigo 156-A, §1º, I, da EC n. 132/2023, dispõe que o IBS incidirá sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Não obstante o intento legislativo de superar contratempos do atual modelo de tributação do consumo, o emprego do signo “operações” denuncia

a conservação de antigas adversidades. A retomada histórica do termo inevitavelmente levará o intérprete a retomar discussões que se fizeram presentes nos tributos predecessores do IBS (notadamente, o Imposto sobre Vendas e Consignações e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias).

À época de vigência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias ("ICM"), discutiu-se se a expressão "operações" implicaria, necessariamente, a existência de um negócio jurídico. Por essa acepção, somente a transmissão, perfectibilizada pela mudança de titularidade do bem, daria ensejo à tributação pelo ICM. Por outro lado, era igualmente possível encontrar posições que se apegavam ao conceito físico ou econômico das operações de circulação. De acordo com a perspectiva física, o mero deslocamento da mercadoria caracterizaria operação sujeita ao ICM; a circulação econômica, por sua vez, se formalizaria pela mudança "de estágio econômico, dentro das fases produção-circulação-consumo"¹, independentemente da "deslocação material do bem ou do negócio jurídico realizado"². A construção histórica do contexto em que estes debates se desenrolaram se torna essencial para compreensão do emprego do vocábulo "operações" e seus efeitos na reforma inaugurada pela EC n. 132/2023. Estaria o poder reformador está vinculado a alguma das acepções descritas?

Para fornecer respostas a este questionamento, este artigo é estruturado da seguinte forma: a seção 1 reconstrói, com fundamento nos ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa e Alcides Jorge Costa, o conceito econômico de operação à época da vigência do ICM; a seção 2 apresenta a contraposição ao paradigma econômico e apresenta, em consideração à noção jurídica de operação, como este conceito foi incorporado pela literatura tributária e pelos tribunais; a seção 3 analisa como o emprego do vocábulo "operações" pela EC n. 132/2023 se coaduna com as posições referidas. O estudo se encerra com reflexões conclusivas.

1. DE RUBENS GOMES DE SOUSA A ALCIDES JORGE COSTA: O CONCEITO ECONÔMICO DE "OPERAÇÃO"

As precisas lições de Rubens Gomes de Sousa apontam que durante a vigência do Imposto sobre Venda e Consignações ("IVC"), predecessor do ICM,

1 Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do ICM. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, v. 3, p. 78.

2 Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do ICM. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, v. 3, p. 78.

cada venda se traduzia em um fato jurídico tributário autônomo, de modo que a cobrança do imposto ocorria, a cada etapa, sobre o preço integral do produto³. Havia, no IVC, o que se convencionou denominar "efeito cascata", situação em que a base de cálculo daquele tributo era composta pelo valor que havia sido tributado nas etapas anteriores⁴. Por consequência, o valor do IVC suportado pelo consumidor final superava — e muito — a alíquota nominal da operação. À época, os efeitos danosos da tributação em cascata eram bem conhecidos pela literatura tributária, razão pela qual propostas de modificação desta sistemática se fizeram presentes desde a década de 20 do século passado⁵. A primeira referência a um tributo não cumulativo incidente advém do folheto "Um Imposto sobre Vendas Refinado", elaborado por Carl Friedrich von Siemens em 1919⁶. Em seus escritos, Carl atribui a concepção da ideia a seu irmão, Wilhelm von Siemens, que teria sido motivado pelas distorções provocadas pelos impostos cumulativos. Com o objetivo de eliminar o efeito cascata, propôs-se, em conjunto com a tributação, um direito ao crédito do imposto pago sobre os insumos. Apesar de a proposta ter sido apresentada ao governo alemão em 1918, sua implementação ocorreu na França, em 1948, mas ainda de modo bastante restrito, já que não alcançava todo o ciclo econômico do bem. A Lei n. 66-10, de 6 janeiro de 1966, promoveu uma ampla reforma no sistema tributário francês, de modo a extinguir treze tributos e alargar a base de incidência do IVA francês (*la taxe sur la valeur ajoutée*). De fato, o início da vigência do novo tributo estava previsto para 1967, mas sua efetiva implementação foi adiada para janeiro de 1968 por meio de decreto do Conselho de Estado⁷. Dessa forma, o IVA francês com base ampliada passou a vigorar após a criação do ICM. No Brasil, a alteração deste modelo ocorreu por meio da reforma tributária proporcionada pela EC n. 18, de 1 de dezembro de 1965. Como ensina Rubens Gomes de Sousa, as modificações introduzidas pela EC n. 18/1965 trataram de substituir o imposto "em cascata" por um imposto "sobre

3 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 428 (427-437).

4 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 428 (427-437).

5 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 429 (427-437).

6 Cf. SIEMENS, Carl Friedrich von. *Veredelte Umsatzsteuer*, Siemensstadt, 1919, *passim*.

7 Cf. VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para Discussão, Banco Interamericano de Desenvolvimento, n. 335, 2014, p. 14.

o valor agregado", calculado sobre "a diferença maior entre o valor da operação tributada e o valor da operação anterior"⁸. Em seu artigo 12, a EC n. 18/1965 estabelecia competir aos estados a instituição do "impôsto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores". O parágrafo 2 do artigo 12, por sua vez, elucidava que o novo imposto seria não-cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores.

Para a implementação do novo imposto sobre o valor agregado, duas técnicas se faziam possíveis. Pela primeira, o cálculo do imposto ocorreria sobre a diferença entre o valor da operação tributada e o valor da operação anterior (i.e. a não cumulatividade base-a-base); pela segunda, o imposto seria calculado sobre o valor integral da operação com a dedução, do valor a pagar, do imposto pago na operação anterior (i.e. a não cumulatividade imposto-a-imposto). A EC n. 18/1965 adotou a segunda sistemática. No entanto, para que o novo tributo pudesse ser calculado somente sobre o valor agregado, fazia-se necessário reformular a definição de sua hipótese tributária para uma situação econômica, razão pela qual a figura do IVC, incidente sobre os negócios jurídicos de venda mercantil, foi substituída pelo imposto "sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores" (o ICM). Em grande verdade, a venda mercantil (ou a própria consignação), como explicita Rubens Gomes de Sousa, seria apenas "uma das modalidades jurídicas por que se pode efetivar, na prática, o fenômeno econômico da circulação das mercadorias"⁹.

De fato, a tributação do fenômeno econômico não adstrito, necessariamente, a um negócio jurídico, constituiu o mote da reforma de 1965. Tal ideia esteve presente nos relatórios apresentados pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda de 1966. De acordo com a Comissão, a nova estruturação do sistema tributário começaria por "desvincular o impôsto dos negócios jurídicos específicos de compra e venda em consignação"¹⁰, de modo que, em

8 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sobre vendas e consignações - O impôsto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 429 (427-437).

9 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sobre vendas e consignações - O impôsto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 429 (427-437).

10 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório. In: Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (coord.), *Reforma Tributária Nacional*, n. 17. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, pp. 48-49.

vez de se referir a estas duas modalidades "atribui-se ao impôsto incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias"¹¹.

Em 25 de outubro de 1966, foi promulgado o Código Tributário Nacional ("CTN"). Em sua redação original, dizia-se que o imposto, de competência dos estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias teria como hipótese tributária a saída destas de estabelecimentos comercial, industrial ou produtor¹². Em resumo, o aspecto temporal do ICM, identificado pela redação do CTN, consistia na saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Neste cenário, como bem aponta Rubens Gomes de Sousa, seria "irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra"¹³, bem como não teria importância o "fato desse título envolver ou não uma transmissão da propriedade"¹⁴. Em síntese, a existência ou não de uma operação que desse azo à circulação jurídica em nada modificaria o fato gerador do ICM. Concretamente, a saída da mercadoria do estabelecimento fabril para o comercial, posto pertencente ao mesmo proprietário, não deixava de constituir um passo no caminho de sua circulação econômica com destino ao consumidor final, o que permitia sua tributação. Esse aspecto era especialmente relevante quando fábrica e estabelecimento comercial estivessem em unidades federais distintas, implicando daí operação interestadual.

Posteriormente, a Constituição Federal de 1967, embora tenha substituído a EC n. 18/1965, no que tange ao ICM, a reproduziu. Desta feita, os requisitos da incidência do ICM, como definidos no CTN, seriam válidos tanto em face do art. 12 da EC n. 18/1965, quanto em face da Constituição de 1967. Portanto, ainda eram requisitos para incidência do ICM a saída física de mercadoria de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante que esse título envolvesse ou não a transmissão de propriedade; que a saída fosse promovida por comerciante, industrial ou produtor; e se configurasse como uma etapa do processo produtivo, entendida como qualquer transferência dirigida ao consumidor final.

Genericamente, aduz Rubens Gomes de Sousa, a atividade tributada pelo ICM se conformava com a própria circulação de mercadorias. A referência ao

11 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório. In: Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (coord.), *Reforma Tributária Nacional*, n. 17. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, pp. 48-49.

12 Cf. o artigo 52 do CTN.

13 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sobre vendas e consignações - O impôsto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 431 (427-437).

14 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sobre vendas e consignações - O impôsto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 431 (427-437).

signo “operações” destinava-se somente “a facilitar ao legislador ordinário a definição do fato gerador em cada hipótese de incidência”¹⁵. Ou seja, o surgimento do ICM não representava a criação de um imposto sobre operações que resultassem em circulação jurídica, constante em “atos jurídicos pelos quais os direitos são criados, transferidos ou extintos”¹⁶, mas em um imposto sobre “fatos materiais, identificados no espaço e no tempo, pelos quais se processa o tráfico de bens fisicamente considerado”¹⁷. Enquanto o IVC era um imposto sobre operações de circulação jurídica, tendo em vista que seu fato gerador consistia no tráfico jurídico “consubstanciado pelos direitos e obrigações recíprocos do comprador e do vendedor à entrega da coisa vendida e ao pagamento do preço”¹⁸, o ICM seria um imposto sobre operações de circulação econômica. Por este motivo, a incidência do ICM abrangeria, indistintamente, as “operações que determinem saídas que efetivamente configuram etapas da circulação da mercadoria desde o produtor originário até o consumidor final”¹⁹.

Idêntico entendimento foi compartilhado por Alcides Jorge Costa. Para o catedrático, o conceito de operação a que se referia a Constituição de 1967 se traduzia em qualquer “ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não a natureza de negócio jurídico”²⁰. Quando questionado sobre a necessária transferência de titularidade para caracterização do fato gerador, Alcides Jorge Costa fez referência ao artigo 52, § 3º, do CTN, segundo o qual a lei poderia considerar cada estabelecimento como um contribuinte autônomo. Desde já, não haveria razão para considerar cada estabelecimento autônomo se a incidência do ICM só pudesse ocorrer com a transferência da posse ou da propriedade. Nestes termos, o ICM deveria incidir sobre toda a agregação de valor, sendo incompatível com sua essência qualquer

15 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 432 (427-437).

16 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 433 (427-437).

17 Cf. KLEIN, Friedrich. “Impuestos al Tráfico” apud SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 433 (427-437).

18 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 433 (427-437).

19 Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações - O imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 90, 1967, p. 433 (427-437).

20 Cf. COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 91.

conceito de sua hipótese tributária que incentivasse a integração vertical das empresas, situação que ocorreria quando parcela do valor acrescido deixasse de ser tributada por se tratar de uma empresa verticalmente integrada²¹. Logo, conceituada a noção de circulação econômica, seria “irrelevante que, em seu curso, haja ou não transferência de posse ou de propriedade”²².

Exemplificando hipóteses em que há circulação sem a transferência de posse ou propriedade, Alcides Jorge Costa fez referência à hipótese em que um comerciante, em nome próprio, consome mercadorias que adquiriu para revenda. Neste caso, existe circulação. Admitida a existência dos demais elementos da hipótese tributária, haveria incidência de ICM. Em síntese, para Alcides Jorge Costa, assim como para Rubens Gomes de Sousa, a operação de circulação seria entendida como o curso da mercadoria desde a fonte de produção até o consumo.

Apesar da assertividade dos eminentes juristas, o conceito de operação de circulação que mais encontrou sustentação na doutrina e na jurisprudência, como descreve Marco Aurélio Greco²³, foi o conceito de circulação jurídica, que pressupõe a transferência da propriedade ou posse dos bens comercializados para perfectibilização do fato gerador do ICM.

2. DE GERALDO ATALIBA AOS TRIBUNAIS: O CONCEITO JURÍDICO DE “OPERAÇÃO”

Em contraposição às visões de Rubens Gomes de Sousa e Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino sustentaram que apesar da expressão “operação” possuir um sentido econômico, físico e jurídico, “ao intérprete do Direito só interessa o sentido jurídico dessa expressão, vale dizer, o alcance que, para efeitos de Direito, ganhou no texto normativo”²⁴ de modo que o vocábulo somente diz respeito aos atos jurídicos regulados juridicamente. Destarte, somente “após reconhecer a existência de uma operação, entendida

21 Cf. COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 86.

22 Cf. COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 87.

23 Cf. GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. *Icms - Materialidade e Características Constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 534.

24 Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM - operações, circulação e saída. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

como negócio jurídico, o intérprete passará a verificar se os demais requisitos constitucionais estão presentes”²⁵. No mesmo sentido, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, a criação do ICM se deu para gravar todas as operações jurídicas que suscitassem a circulação de mercadorias. É dizer, todas as operações provenientes de um negócio jurídico, e não somente a venda e consignação como no IVC. Por este motivo, ante a inexistência de um título jurídico necessário à circulação da mercadoria, não haveria fato gerador do ICM.

Para José Nabantino Ramos, o ato de circular compreenderia, de forma invariável, a ideia de “coisa que muda das mãos de uma, para as mãos de outra pessoa, envolvendo, assim, a mudança de propriedade ou pelo menos a mudança de posse da coisa que circula”. Ou seja, somente haveria operação de circulação de mercadoria ante a mudança do proprietário ou possuidor. Por consequência, considerar circulação a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo proprietário, por exemplo, equivaleria a afirmar que “o dinheiro circula quando Pedro o passa da mão direita para a mão esquerda”²⁶. Ao fim, inexistindo transmissão de uma pessoa a outra, não haveria circulação apta a produzir a incidência do ICM. Tal posição foi igualmente perfilhada por José Souto Maior Borges, para quem operação de circulação implicaria, necessariamente, “mutação ou transferência da propriedade ou da posse da mercadoria”²⁷.

Ao final — e contrariamente ao espírito da reforma de 1965, revelado por seu principal artífice — os tribunais acolheram as pretensões que denunciavam a existência de um conceito de operação restrito à existência de um negócio jurídico.

A Constituição da República de 1988 introduziu o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”), cuja gênese esteve no próprio ICM. A LC n. 87, de 13 de setembro de 1996, que o regulou o tributo, manteve o vocábulo “operações”, com conteúdo semântico impulsionado por parte da literatura tributária e, como será visto, acolhido pelos tribunais.

25 Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM - operações, circulação e saída. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 107.

26 Cf. RAMOS, José Nabantino. O Conceito de Circulação. In: *Revista de Direito Público*, v. 2, ano 1, 1967, p. 38 (36-40).

27 No mesmo sentido FERNANDES, Odmir. *Título III - Impostos*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, pp. 259-260; CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 45-63.

Nos dizeres de Marco Aurélio Greco, a LC n. 87/1996 esclareceu que para fins de incidência do imposto não bastava a mera saída física da mercadoria. A saída apenas exteriorizaria o fato jurídico tributário e com este não se confundiria. É dizer, a saída apenas perfectibilizaria o aspecto temporal do tributo, nos termos do art. 12, I, da LC n. 87/1996. Considerando o histórico jurisprudencial acerca do conceito de “operações”, Marco Aurélio Greco conclui a LC n. 87/1996, ao definir que a incidência do imposto recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias (art. 2, I), “deixa claro que a incidência alcança a operação (negócio jurídico em si) e não a simples movimentação física ou econômica de bens”²⁸.

Debruçando-se sobre o conceito de operação, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 166, segundo a qual “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Com efeito, é possível encontrar como fundamento desta súmula a ausência de mudança de titularidade do bem, cujo cerne está no conceito de circulação jurídica. De acordo com os julgados que deram origem a súmula, a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular não daria ensejo à incidência do ICMS.

No plano constitucional, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar sobre o tema. Na Ação Declaratória de Constitucionalidade (“ADC”) n. 49²⁹, decidiu-se que “o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS” e que “a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final”. Em síntese, o caso versou sobre a constitucionalidade do artigo 12, I, da LC n. 87/1996, que considerava ocorrido o fato gerador do ICMS no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

De acordo com o entendimento das autoridades fiscais, o legislador complementar, ao interpretar a expressão “circulação de mercadorias”, teria optado por compreendê-la como operação de circulação econômica, prevendo que cada estabelecimento empresarial seria considerado autônomo e disciplinando a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Não haveria, dessa forma, necessidade de

28 Cf. GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. *ICMS - Materialidade e Características Constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 535.

29 Cf. STF, ADC n. 49, Tribunal Pleno, rel. Min. Edson Fachin, j. 19.04.2021, DJ. 04.05.2021.

circulação jurídica, ou seja, desnecessária a existência de um negócio jurídico que desse suporte à circulação.

Reportando-se ao julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) n. 540.829³⁰, o Supremo Tribunal Federal confirmou o entendimento de que para fins de incidência do ICMS, faz-se necessário um ato de mercancia que implique transferência da titularidade do bem. De fato, enquanto a LC n. 87/1996 dispunha que incide o ICMS “na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”, o Judiciário registrava entendimento contrário. Ao final, reafirmando a jurisprudência dos tribunais, o relator da ADC n. 49, Ministro Edson Fachin, consignou o entendimento de que “a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico”, que envolve, por consequência, “a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente”. Por essa perspectiva, o nascimento do fato jurídico tributário do ICMS se encontra ligado à própria existência de um negócio jurídico onde há a transmissão da posse ou da propriedade.

De todo modo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal não é inédito. Desde os tempos em que vigia ICM, é possível encontrar posicionamentos no mesmo sentido. A título exemplificativo, cita-se RE n. 75.026, em que referiu o Ministro Aliomar Baleeiro que o ICM pressupunha “negócio jurídico que [realizasse a transferência do] domínio da coisa duma para outra pessoa”³¹.

O entendimento consolidado nos tribunais acerca do conceito de operações exige, em última instância, ao negócio jurídico que implica transferência de titularidade de determinado bem. Nesse interim, resta especular se a EC n. 132/2023, ao empregar o vocábulo “operações”, teria vinculado o intérprete-aplicador à jurisprudência consolidada acima, ou se seria possível retomar o debate, abrindo espaço para a adoção da noção de circulação econômica.

3. O EMPREGO DA EXPRESSÃO “OPERAÇÕES” NA EC N. 132/2023 E NA LC N. 214/2025: NEGÓCIOS INVÁLIDOS E TRIBUTAÇÃO

O art. 156-A, § 1º, I, da Constituição da República de 1988 aduz que IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Por outro lado, o artigo 4, § 3º, II, da LC n. 214/2025, estabelece que são irrelevantes para a caracterização das operações “a espécie, tipo

30 Cf. STF, RE n. 540.829, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, DJ. 18.11.2014.

31 Cf. STF, RE n. 75026 EDv, Tribunal Pleno, rel. Min. Xavier De Albuquerque, j. 11.12.1974, DJ 05.12.1975.

ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos”. Salta aos olhos que pretensão do dispositivo inserido na lei complementar foi assegurar que o IBS incida sobre um fenômeno econômico, a despeito de sua classificação como negócio jurídico. Por isso mesmo, até mesmo negócios jurídicos inválidos poderão ensejar sua exigência. Porém, quando o faz, o legislador complementar parece se direcionar contra o conteúdo semântico, historicamente construído pelo Supremo Tribunal Federal, do termo “operações”.

Enfrentando os limites constitucionais à instituição do IBS, Humberto Ávila considera que as operações a que se refere a EC n. 132 são dotadas de significado próprio, tendo em vista que “esses atos não são atos puramente econômicos”³².

Como se depreende dos pareceres relativos à PEC n. 45, o intento do legislador com a reforma tributária sobre o consumo, foi instituir um vero imposto sobre o valor agregado, dotado de características que o distanciassem dos problemas estruturais da atual tributação do consumo³³. A EC n. 132/2023, na intenção assim expressa, parece ter pretendido capturar fatos econômicos independentemente do negócio jurídico que lhes tenha dado origem. Contudo, se este era o objetivo, não foi feliz a escolha de um vocábulo cujo significado representa, de forma inequivocamente consolidada pela jurisprudência, o espírito oposto ao da reforma promovida. Se era intenção ampliar o conceito de “operações” — tradicionalmente entendido pela jurisprudência como operações de circulação jurídica — para abarcar também a circulação econômica, o poder constituinte derivado andou mal ao se confrontar com a carga semântica de um termo já consolidado pelos tribunais.

De fato, há a necessidade de revisão da aproximação conceitual na construção da norma constitucional de competência. Parece muito mais adequada a metodologia tipológica, que busca a referida construção a partir da evolução do próprio tipo. Neste sentido, a fixação de um conceito para a expressão “operação” gera amarra que frustra quem se fia no histórico da reforma. A expressão “operação”, como visto, não possui sentido inequívoco; o fato de no passado a jurisprudência tê-la limitado a um sentido “jurídico” não deveria ser razão suficiente para impedir novas reflexões.

Afinal – eis um ponto que não se pode desprezar – o texto constitucional de 1988 expressamente incumbiu ao legislador complementar, nos termos do artigo 146, III, “a”, a tarefa de definir a hipótese tributária dos

32 Cf. ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, 2024, p. 713-714 (701-730).

33 Cf. BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário pela Comissão Especial destinada a proferir Parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, 2023, *passim*.

impostos ali arrolados. Ora, se a expressão “operação” permite mais de um sentido, parece possível sustentar que o legislador complementar possa vislumbrar uma operação mesmo onde o direito privado considere inválido o negócio, desde que se tenham produzido efeitos prestigiados pela legislação tributária.

Posicionamento contrário implica conceber que somente exista um sentido “jurídico” para a expressão, ignorando caber ao legislador justamente o papel de tornar jurídico um fato. Ou seja, não é menos “jurídico” o conceito, porque decorre de inovação trazida pelo legislador tributário.

Claro que este raciocínio pode ser obstado por aqueles que veem no artigo 110 do CTN uma norma suficiente a assegurar ao Direito Privado posição superior ao Direito Tributário. Com efeito, a discussão se dá inequivocamente em campo de delimitação de competência, onde o referido dispositivo tem aplicação. Exige o referido artigo 110 que conceitos de direito privado utilizados na definição de competência não sejam malversados pelo legislador ordinário na instituição de tributos. Assim, parece inquestionável que quando um conceito de direito privado é empregado pelo constituinte, não pode ele ser distorcido pelo legislador infraconstitucional.

O consenso desaparece, entretanto, quando se avança e se pergunta se o conceito de “operação” - admitindo-se tenha ele sido estabelecido pelo Direito Privado - foi empregado pelo constituinte.

Claro está que é forte o argumento de que se uma expressão empregada pelo constituinte preexistia no Direito Privado, seria razoável tivesse ela igual sentido. Esse raciocínio apriorístico, entretanto, não pode ser tomado de modo absoluto. Várias são as expressões empregadas pelo constituinte, mesmo no campo de competência tributária, que não guardam relação com o Direito Privado. Por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (“IPTU”) incide sobre direitos reais que vão além da mera propriedade, não obstante tenha sido essa expressão empregada pelo constituinte. A incidência do IPTU sobre o domínio útil ou sobre o enfiteuta não parece sofrer oposição doutrinária.

Daí, também, diante da circunstância de o legislador complementar ter admitido a ocorrência da tributação mesmo na hipótese de operação inválida exige que se retome o debate, a investigar se haveria espaço para tal conceituação.

Deve-se tomar por premissa que se trata de uma reforma da tributação do consumo, contexto que não pode ser ignorado pelo intérprete. Nesse sentido, parece correto que a expressão “operação” haverá de revelar uma etapa no processo que leva o bem ou o serviço adiante na cadeia

de consumo. Parece irrelevante, pois, a ênfase na forma jurídica como se dá esse caminhar.

Por outro lado, não parece que esse raciocínio seja suficiente para admitir que mesmo operações juridicamente inválidas possam dar azo à tributação. Haverá de investigar se tais operações, posto invalidadas, produziram consequências naquele direcionamento ao consumo.

Aqui, um ponto merece atenção: o “consumo” visado pelo tributo não é o consumo físico, mas o consumo de renda. Um exemplo didático pode ilustrar a diferença: admita-se que, como resultado de um negócio inválido, um sorvete tenha sido entregue ao consumidor e este o tenha saboreado. O consumo é inequívoco. Entretanto, em virtude de algum vício no negócio, considere-se que o adquirente não esteja obrigado a pagar o preço adrede acertado. Ou seja, nenhuma renda foi consumida. Neste caso, não parece possível cogitar a incidência do tributo. O negócio invalidado não produziu o efeito visado pelo legislador complementar (o consumo de renda). De igual modo, no caso de um bem furtado, seu consumo físico não é suficiente para que se dê a tributação, pois, mais uma vez, não houve renda consumida.

No entanto, é possível que um ato jurídico exista, seja inválido e, ainda assim, produza efeitos. Ao tratar do tema, Marcos Bernardes de Mello menciona hipóteses como o casamento putativo e o negócio jurídico anulável³⁴. No caso deste último, enquanto não for decretada a sua anulação, os efeitos no plano da eficácia se manifestam normalmente, sem qualquer impedimento. Isso permite concluir que mesmo o negócio anulável pode ensejar a incidência tributária, se um de seus efeitos for o consumo de renda. Em outras palavras, se o negócio jurídico anulável gera o consumo de renda, então configura-se o fato jurídico tributário.

Distinto é o caso do negócio nulo: neste caso, não pode ele produzir qualquer efeito; mesmo que haja algum pagamento, deve ele retornar. Noutras palavras, no negócio nulo, não há consumo de renda e, portanto, não há como cogitar tributação.

Um ponto final merece atenção: no regime pretérito, em que se tinha a tributação no Estado de origem, a polêmica quanto ao sentido de “operação” produzia consequências relevantes, pois o Estado onde se situasse a fábrica teria legítima pretensão sobre parte do imposto, mesmo que não houvesse a “circulação jurídica”. Com a reforma trazida pela EC 132/2023, o tema perde relevância prática, já que o IBS passa a ser devido exclusivamente no destino, sendo irrelevante, para a arrecadação, onde possa ter sido produzido.

34 Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 93.

4. CONCLUSÃO

A substituição do IVC pelo ICM teve como propósito superar as distorções de um imposto cumulativo, cujo fato gerador estava atrelado à celebração de um negócio jurídico. Introduziu-se, assim, o ICM, imposto sobre o valor agregado, com o objetivo de tributar qualquer operação que se traduzisse em um ato voltado ao consumo. Apesar dos esforços de juristas como Rubens Gomes de Sousa e Alcides Jorge Costa, essa não foi a interpretação acolhida pelo Judiciário. Ao contrário, o sentido constitucional atribuído ao termo “operações” passou a ser compreendido exclusivamente como operação de circulação jurídica, isto é, aquela que pressupõe a existência de um negócio jurídico.

A reforma tributária introduzida pela EC n. 132/2023, embora tenha almejado corrigir as falhas do atual modelo de tributação do consumo, retomou o uso da expressão “operações”, a qual, como visto, já possui carga semântica consolidada pelos tribunais superiores. Ainda assim, a LC n. 214/2025, que regulamenta o IBS, dispõe serem irrelevantes, para a caracterização das operações, “a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos”. Ao fazê-lo, a LC n. 214/2025 dissocia-se do sentido tradicional e previamente assentado do termo “operações”, dando ênfase à produção de efeitos. Um negócio anulável pode produzir efeitos, inclusive o consumo de renda.

No caso de negócio nulo, não há como cogitar a existência de espaço para a tributação da renda consumida.

Destarte, o dispositivo constante da LC n. 214/2025 não contraria o texto constitucional se, posto anulável o negócio jurídico, puder ele ainda produzir o efeito do consumo de renda. Ao mesmo tempo, no caso de a invalidade decorrer da anulação do próprio negócio, então não se pode considerar irrelevante o fato de não se produzirem efeitos.

Enfim, é possível concluir que o sentido construído pela jurisprudência pretérita ao conceito de “operação” pode ser estendido ao texto constitucional atual, desde que se entenda que somente se considere “jurídica” a operação que produz o efeito de consumo de renda. Neste sentido, mesmo um negócio anulável se entenderá por “operação”, apto a ensejar a tributação.

42. A ISENÇÃO E A IMUNIDADE DO IBS (ART. 156-A, § 7º, CF)

PAULO CALIENDO

Art. 156-A

§ 7º A isenção e a imunidade:

- I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;
- II - acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

O presente dispositivo é um dos mais tormentosos na doutrina tributária e durante muito tempo foi objeto de apreciação jurisprudencial no país. Ele trata do regime de conformidade entre o princípio da não-cumulatividade e a sua aplicação aos casos em que exista a isenção ou imunidade. A possibilidade de aproveitamento de créditos nos casos de existência de norma isentiva ou imunizante existe no atual sistema do ICMS e receberá tratamento diverso no regime do IBS.

O art. 155 do texto constitucional, conforme redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993 determinava em seu § 2º que:

- II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
 - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;