

Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS

Constitutional Limits to the Institution of Consumption Taxes

Humberto Ávila

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.

E-mail: humberto.avila@humbertoavila.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542>

Resumo

O presente artigo tem por objetivo demonstrar que os limites constitucionais impostos à instituição do IBS e da CBS por lei complementar abrangem não apenas aqueles que se apresentam expressos na linguagem constitucional, mas também aqueles que se encontram implícitos no conteúdo dos enunciados constitucionais e aqueles que lhe são pressupostos ou são por ele implicados. Para cumprir tal propósito, são reconstruídos, na primeira parte deste artigo, os limites constitucionais formais e, na segunda, os limites constitucionais materiais. O exame dos limites formais permite concluir que a lei complementar instituidora do IBS e da CBS não pode alterar normas gerais de Direito Tributário estabelecidas de maneira uniforme para todos os entes federados e para todos os tributos. A investigação dos limites materiais conduz à conclusão de que o IBS e a CBS só podem incidir sobre negócios jurídicos que sejam praticados por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto, sejam resultantes do exercício de atividade econômica, tenham a finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo e sejam inseridos em geral num ciclo econômico envolvendo várias etapas que vão da sua produção até o seu consumo, desde que tais negócios não tenham por objeto fatos já abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados.

Palavras-chave: tributos sobre o consumo, limites constitucionais ao legislador, interpretação constitucional, significados expressos, implícitos, pressupostos e implicados.

Abstract

The purpose of this article is to demonstrate that the constitutional limits imposed on the institution of IBS and CBS by means of a complementary law cover not only those that are expressed in the constitutional language, but also those that are implicit in the content of constitutional provisions and those that are presupposed or implied by it. To cope with this task, the formal constitutional limits are reconstructed in the first part of this article and, in the second, the material constitutional limits. The examination of the formal limits allows us to conclude that the complementary law establishing the IBS

and CBS cannot alter general rules of Tax Law established in a uniform manner for all federal entities and for all taxes. The investigation of the material limits leads to the conclusion that the IBS and CBS can only be levied on legal transactions habitually practiced by individuals or legal entities, resulting from the exercise of economic activity, practiced with the purpose of allocating goods or services for consumption and inserted in general in an economic cycle involving several stages that go from its production to its consumption, as long as they are not covered by the ordinary private competences of other federal entities.

Keywords: consumption taxes, constitutional limits on the legislator, constitutional interpretation, expressed, implicit, presupposed, implied meanings.

Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 alterou extensamente o Sistema Tributário Nacional constante da Constituição Federal de 1988. Entre outras modificações, atribuiu aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por meio da inclusão do art. 156-A, a competência compartilhada para instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e concedeu à União, mediante a inclusão do inciso V ao art. 195, a competência privativa para instituir a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Como ambos os tributos só podem ser instituídos por meio de lei complementar, após a promulgação da referida Emenda passou a ser fundamental saber quais são os limites constitucionais que a mencionada lei deverá obedecer para validamente instituí-los. É precisamente a reconstrução – inaugural, introdutória e não exaustiva – desses limites que constitui o objeto do presente artigo, da seguinte maneira estruturado. Na sua primeira parte, são reconstruídos os limites constitucionais *formais*, assim definidos aqueles que dizem respeito ao procedimento de formação da lei complementar, ao modo como ela deve ser configurada e ao modo como ela deve interagir com outras fontes. Na sua segunda parte, são reconstruídos os limites constitucionais *materiais*, assim compreendidos aqueles que fazem referência ao conteúdo da lei complementar, abrangendo não apenas aqueles que resultam dos enunciados normativos diretamente relacionados aos mencionados tributos (limites materiais diretos), senão também aqueles que decorrem dos enunciados normativos que lhe são apenas indiretamente ligados (limites materiais indiretos).

A finalidade primordial do presente artigo é demonstrar que os limites constitucionais prescritos à instituição do IBS e da CBS por lei complementar vão muito além daqueles que se encontram articulados na superfície sintática da linguagem constitucional *expressa*, precisamente por também englobarem tanto aqueles que se encontram *implícitos* no conteúdo dos enunciados constitucionais, quanto aqueles que lhe são *pressupostos* ou são por ele *implicados*.

Tal propósito está sustentado – principalmente, mas não só – por duas diretrizes interpretativas fundamentais. A primeira diz respeito ao modo como o tex-

to introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023 deve ser interpretado: em conexão coerente e consistente com a integralidade da Constituição de 1988 da qual passou a fazer parte. Nesse sentido, importa recorrer ao antigo cânone interpretativo *noscitur a sociis*: o significado de um termo é conhecido pelos seus companheiros¹. Segundo esse cânone, para compreender o sentido de um texto é necessário recorrer ao seu contexto linguístico imediato, também conhecido como “co-texto”. Um singelo e conhecido exemplo pode ajudar a melhor compreendê-lo. A palavra “banco” é ambígua por poder potencialmente exprimir mais de um significado simultâneo não relacionado: um lugar para se sentar, uma instituição financeira e uma elevação de areia em rio ou no mar. Essa ambiguidade potencial, todavia, é normalmente eliminada quando se recorre ao contexto linguístico imediato no qual a referida palavra está inserida. Assim, a palavra “banco” constante dos enunciados “João sentou no *banco*”, “Pedro enalhou no *banco*” e “Maria depositou o dinheiro no *banco*”, embora pudesse potencialmente exprimir mais de um significado não relacionado se fosse isoladamente interpretada, ao ser interpretada em conexão com as palavras que lhe são circundantes, termina por exprimir, respectivamente, os significados determinados e unívocos de “lugar para se sentar”, “elevação de areia em rio ou no mar” e “instituição financeira”. Vale dizer, a ambiguidade potencial da mencionada palavra simplesmente se dissipa quando ela é interpretada em conexão com as palavras que lhe são vizinhas.

A compreensão dessa simples e antiga diretriz afigura-se fundamental para a compreensão dos novos dispositivos inseridos no texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Estes não se encontram ilhados no texto constitucional, como se vivessem num arquipélago distante e isolado de qualquer outro. Ao contrário, eles passaram a fazer parte da Constituição como um todo, devendo, por isso mesmo, ser interpretados em conexão com os demais dispositivos com os quais passaram a estar linguisticamente vinculados. Como será demonstrado ao longo deste artigo, a interpretação atômica dos termos constantes dos novos dispositivos constitucionais, como se ilhas fossem, parece não revelar tantos limites impostos ao legislador complementar. Porém, quando os referidos termos são conectados com os demais termos constantes dos enunciados no qual estão inseridos e com os outros enunciados com os quais estão linguisticamente vinculados e podem ser contrastados, a aparência de ausência de limites é substituída pela efetiva presença de vários limites que estavam – por assim dizer – “entremostrados” na linguagem constitucional à espera de um processo argumentativo que pudesse revelar seu conteúdo.

A segunda diretriz interpretativa fundamental à compreensão do presente tema diz respeito ao significado do contraste entre o que *está dito* e o que *não está*

¹ CARSTON, Robyn. Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic theory. *Law and Language. Current Legal Issues* 15/8-33. Oxford: OUP, 2013, p. 26.

dito no texto introduzido na Constituição pela aludida Emenda Constitucional n. 132/2023. Desta feita, revela-se essencial recorrer ao cânone interpretativo *expresso unius est exclusio alterius*: a expressão de um é a exclusão de outro². De acordo com esse cânone, o legislador, quando inclui na prescrição apenas um caso, termina por excluir aquele outro que ele poderia ter incluído, mas não o fez. Isso significa que para compreender o sentido daquilo que o legislador disse é também preciso atentar para aquilo que ele poderia ter dito, mas não disse. Novamente, um simples exemplo pode auxiliar na sua compreensão. Alguém que, quando confrontado com a pergunta “Todos foram à reunião?”, responde “Alguns foram”, quer dizer “Nem todos foram à reunião”, ainda que logicamente se pudesse entender de modo diverso, já que quando todos vão à reunião, alguns necessariamente também o fazem. Em suma, esse cânone interpretativo demonstra que para compreender o que foi dito pelo legislador é preciso também contrastar o que foi por ele dito com aquilo que ele poderia ter dito, mas não disse.

Também a compreensão dessa diretriz, igualmente singela e ancestral, revela-se essencial para a interpretação dos novos dispositivos introduzidos na Constituição pela Emenda Constitucional n. 132/2023. O legislador constituinte derivado não apenas disse muito; ele também deixou de dizer muito. Para demonstrá-lo, imprescindível se faz investigar não apenas como ele *linguisticamente agiu*, mas também como ele *linguisticamente deixou de agir*. Como será evidenciado ao longo deste artigo, o exame dos termos constantes dos novos dispositivos constitucionais, quando seu significado é contrastado com o significado de outros, revela que o legislador complementar enfrenta muito mais limites do que o intérprete apressado poderia supor.

É precisamente a interpretação consistente e coerente daquilo que foi dito e daquilo que não foi dito pelo legislador constituinte derivado que passa doravante a ser feita, da maneira mais clara, concisa e precisa possível, e sempre mediante o emprego de exemplos ilustrativos que servem de recurso didático para facilitar a compreensão dos argumentos aqui articulados.

1. Limites formais

1.1. Limites procedimentais

De acordo com o art. 156-A da Constituição, “*Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios*”. E consoante o inciso V do art. 195, compete à União instituir contribuições sociais “sobre bens e serviços, nos termos de *lei complementar*” (destaques meus).

² CARSTON, Robyn. Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic theory. *Law and Language. Current Legal Issues* 15/8-33. Oxford: OUP, 2013, p. 17. LEVINSON, Stephen C. *Presumptive meanings: the theory of generalized conversational implicature*. Cambridge/MA, MIT, 2000, p. 79 e ss.

Sendo assim, tanto o IBS quanto a CBS só podem ser validamente instituídos se o forem por meio de lei complementar, assim compreendida, do ponto de vista formal, aquela fonte normativa objeto de aprovação por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, conforme exigido pelo art. 69 da Constituição.

1.2. *Limites deônticos*

Todo dispositivo constitucional relativo a uma reserva material de competência exprime simultaneamente três regras:

- a) uma *regra facultativa* segundo a qual a autoridade X pode editar a fonte Y sobre a matéria Z;
- b) uma *regra proibitiva* consoante a qual é vedado à autoridade X tratar da matéria Z por fonte diversa da Y;
- c) e uma *regra proibitiva* mediante a qual é vedado à autoridade X delegar à fonte diversa da Y o tratamento da matéria Z³.

Sendo assim, ao condicionar a instituição do IBS e da CBS à edição de lei complementar, a Constituição, do ponto de vista deôntico, estatuiu três regras:

- a) uma *regra facultativa* de acordo com a qual é facultado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e à União editar uma lei complementar para instituir, respectivamente, o IBS e a CBS;
- b) uma *regra proibitiva* consoante a qual é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e à União instituir, respectivamente, o IBS e a CBS por fonte diversa da lei complementar;
- c) e uma *regra proibitiva* mediante a qual é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e à União utilizar a lei complementar para delegar à fonte normativa diversa desta a instituição do IBS e da CBS.

Em face disso, a assim qualificada *regra constitucional de reserva de lei complementar*, que conjuga os três referidos modais deônticos, tanto obriga que a *própria* lei complementar crie ou modifique os aspectos essenciais das obrigações tributárias concernentes ao IBS e à CBS, quanto proíbe que a lei complementar atribua a uma fonte diversa a criação ou modificação dos referidos aspectos, seja diretamente, por meio de expressa delegação, seja indiretamente, por meio do emprego de termos de tal forma ou em tal medida indeterminados que fonte diversa da lei complementar terminará por ser incumbida da tarefa de determiná-los⁴.

Seria inconstitucional, portanto, a lei complementar que, a pretexto de instituir qualquer dos tributos referidos, atribuisse ao regulamento ou ao Comitê Gestor do IBS, assim direta como indiretamente, a tarefa de instituir o IBS e a

³ GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p. 50.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023, p. 89.

CBS, isto é, o encargo de definir os elementos essenciais dos referidos tributos, tais como fato gerador, base de cálculo e sujeitos ativos e passivo.

1.3. Limites funcionais

Como dito, o art. 156-A da Constituição prevê que “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios” e o inciso V do art. 195 atribui à União a competência para instituir contribuições sociais “sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar”. A lei complementar exigida pela Constituição é, por consequência, uma lei complementar *instituidora* de tributos, isto é, uma lei que cria ou modifica aspectos essenciais de tributo de competência de um ente federado (competência privativa) ou de mais de um ente federado (competência compartilhada). Nesse aspecto, convém distinguir três espécies de leis complementares⁵.

Primeiro, há leis complementares que servem de instrumento para instituir ou aumentar tributos e se dirigem primordialmente aos sujeitos passivos, sem servir de fundamento, material ou formal, para a edição de outras leis pelo legislador competente da unidade federada cuja autonomia é exercida. É o exemplo da lei complementar exigida para instituir ou aumentar os empréstimos compulsórios ou os impostos no exercício da competência residual da União, conforme previsto, respectivamente, pelos arts. 148 e 154 da Constituição de 1988.

Segundo, existem leis complementares que servem de fundamento, formal ou material, para a edição de outras leis e se dirigem primordialmente não ao contribuinte, mas ao legislador competente para a instituição de um imposto determinado servindo ao propósito específico de definir, em relação a esse imposto, seu respectivo fato gerador, base de cálculo e contribuintes. É dizer, respectivas leis complementares não dizem respeito a categorias elementares das obrigações tributárias em geral, mas sim à definição de *peculiaridades de determinado imposto*, tendo em vista a exigência de se dirimir potenciais conflitos de competência quando há uma pluralidade de entes federados competentes para instituir o mesmo imposto em locais diversos. São exemplos a Lei Complementar n. 87/1996 e a Lei Complementar n. 116/2003, que regulam, respectivamente, o ICMS e o ISS.

Terceiro, existem leis complementares que servem de fundamento, formal ou material, para a edição de outras leis e se dirigem primordialmente não ao contribuinte, mas ao legislador tributário em geral no exercício da competência do ente federado para instituir ou aumentar os tributos servindo ao propósito geral de estabelecer *categorias elementares* das obrigações tributárias. Exemplo de lei complementar que estabelece requisitos formais para a edição de outras leis é a Lei Complementar n. 95/1998, que prescreve como aquelas devem ser redigidas e estruturadas. Exemplo de lei complementar que estabelece requisitos materiais

⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 190 e ss.

para a edição de outras leis é a Lei n. 5.172/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional e foi recepcionada pela nova ordem constitucional com status de lei complementar precisamente por estabelecer normas gerais de Direito Tributário.

Pois bem. As leis complementares exigidas pela Constituição com relação ao IBS e à CBS são leis complementares do primeiro e do segundo tipo, isto é, leis complementares que servem de instrumento tanto para instituir ou aumentar tributos e se dirigem primordialmente aos sujeitos passivos, quanto para definir, em relação a esses tributos específicos, considerando suas peculiaridades, seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Isso significa dizer que as leis complementares exigidas pela Constituição com relação ao IBS e à CBS não são instrumentos para instituir normas gerais de Direito Tributário, mas instrumentos para instituir tributos específicos e regulá-los naquilo que seja pertinente às suas peculiaridades.

O que são, porém, normas gerais? Para responder a essa questão, é preciso antes definir para que elas devem ser editadas. Elas servem para concretizar o ideal de uniformidade que compõe um dos elementos essenciais do princípio federativo. Este pressupõe dois elementos mutuamente implicados: autonomia e uniformidade. Autonomia traduz um estado ideal de coisas em que os entes federados possuem a capacidade de se autodeterminar com relação a questões fundamentais do ponto de vista político, econômico ou social, de acordo com suas diferenças regionais e geográficas. Uniformidade traduz um estado ideal de coisas em que os entes federados se submetem a normas comuns aplicáveis indistintamente a todos os entes federados e a todos os contribuintes. As normas gerais constituem, portanto, instrumentos indispensáveis para assegurar uniformidade federativa de modo a permitir que os contribuintes possam exercer suas atividades livre e seguramente em todo o território nacional⁶.

Por conseguinte, para que possa existir uma federação, isto é, uma entidade única abrangendo vários entes federados e que permita o livre e seguro exercício de atividades econômicas em todo o território nacional, é necessário que existam normas comuns que sejam materialmente uniformes para todos os entes federados e sejam aplicadas por meio de critérios igualmente uniformes por todos eles. Para que isso ocorra, é preciso que o sistema de normas comuns seja minimamente eficaz (operacional) e minimamente efetivo (funcional) em nível nacional. Mas para que isso por sua vez suceda, é indispensável que as referidas normas, de um lado, estabeleçam as categorias elementares das obrigações tributárias que cada ente federado poderá de maneira derivada criar e, de outro, sejam minimamente estáveis, compreensíveis e previsíveis.

⁶ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023, p. 193. ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 157. São Paulo: Dialética, 2008, p. 107-114.

A conjugação de todos esses elementos mutualmente relacionados conduz à definição das normas gerais como sendo aquelas normas que, de acordo com os seguintes critérios, apresentem as propriedades linguísticas doravante especificadas:

- a) *quanto aos seus destinatários*, as normas gerais devem se destinar indistintamente a todos os entes federados que compõem a federação, isto é, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (subjettivamente gerais);
- b) *quanto à função que exercem*, as normas gerais devem servir de fundamento subordinante, formal ou material, para a edição de outras fontes normativas subordinadas (fundamentais);
- c) *quanto à matéria que regulam*, as normas gerais devem estabelecer os elementos estruturais ou as categorias elementares das obrigações tributárias, desde o seu nascimento até a sua extinção, a serem de maneira derivada observados por todos os entes federados no exercício autônomo de suas competências (estruturais);
- d) *quanto ao modo como regulam*, as normas gerais devem tratar das categorias elementares das obrigações tributárias apenas naquilo que é essencial para a realização do ideal de uniformidade federativa, sem considerar as particularidades locais dos entes federados (universais) nem as especificidades que compõem a sua autonomia (genéricas);
- e) *quanto à permanência no tempo*, as normas gerais devem ser estáveis, isto é, vocacionadas a perdurar no tempo, por isso mesmo devendo ser instituídas por leis complementares cuja edição demanda a aprovação pelo quórum mais dificultoso de maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (estáveis);
- f) *quanto à determinação semântica*, as normas gerais, como condição mesma para que possam ser materialmente uniformes e uniformemente aplicadas, devem ser determinadas, o que só sucederá se elas não forem efetivamente, e não apenas potencialmente, ambíguas (exprimirem simultaneamente mais de um significado não relacionado), polisêmicas (exprimirem simultaneamente mais de um significado não relacionado), elevadamente genéricas (exprimirem significados que não especifiquem as informações necessárias para servirem de instrumento de comunicação e orientação) e elevadamente vagas do ponto de vista quantitativo (exprimirem significados que não tornem precisa, para a ampla maioria dos casos, a medida em que determinada propriedade deve estar presente para que eles possam ser aplicados), qualitativo (exprimirem significados que não tornem precisas, para a ampla maioria dos casos, quais são as propriedades que devem estar presentes e como elas devem ser combinadas entre si para que eles

possam ser aplicados) e socialmente típico (exprimirem significados que, por carecerem de padrões comportamentais concretos para serem compreendidos e definidos, suscitem dúvidas com relação à sua aplicação na ampla maioria dos casos)⁷.

Sob essa métrica federativa, as “normas gerais” podem ser definidas como normas: (a) subjetivamente *gerais* (devem se destinar à toda classe dos entes federados); (b) formal ou materialmente *fundamentais* (devem servir de fundamento para a edição de outras fontes); (c) categoricamente *estruturais* (devem versar sobre as categorias elementares ao funcionamento eficaz e efetivo do sistema tributário); (d) federativamente *universais* (devem desconsiderar as particularidades locais dos entes federados) e substancialmente *genéricas* (devem desconsiderar as especificidades dos entes federados na conformação autônoma dos tributos de sua competência); (e) temporalmente *estáveis* (devem ser vocacionadas para perdurar no tempo); (f) e semanticamente *determinadas* (devem ser unívocas, específicas e precisas com relação às categorias elementares das obrigações tributárias na configuração do sistema tributário em nível nacional).

Precisamente por conta dessas características das normas gerais é que elas devem versar de maneira uniforme sobre temas estruturais, tais como: *instrumentos normativos*, definindo quais podem e quais não podem criar tributos, quando iniciam e terminam sua vigência, como devem ser aplicados relativamente aos fatos e como estes devem ser interpretados; *obrigação tributária*, definindo quais são suas espécies, quais fatos ensejam seu surgimento e como ela deve ser prevista em lei, como devem ser tratados os negócios jurídicos utilizados pelos sujeitos passivos; *sujeição ativa e passiva*, definindo quem pode figurar nos polos ativo e passivo da obrigação tributária e quais são as espécies de sujeição passiva; *responsabilidade tributária*, definindo quem deve responder pelas obrigações tributárias, em quais hipóteses e condições; *crédito tributário*, definindo qual o seu significado, sua natureza, seus efeitos, suas propriedades, seus modos de constituição, suspensão, extinção e exclusão e sua relação com créditos de outra natureza; *administração tributária*, definindo como os tributos devem ser cobrados e fiscalizados pelas autoridades dos entes federados.

Todos esses elementos são, por assim dizer, *estruturais* ou *elementares* na medida em que dizem respeito ao funcionamento minimamente eficaz, efetivo, estável, compreensível e previsível do sistema tributário em nível nacional. Daí deverem eles ser configurados de maneira *uniforme* em todo o território nacional, para todos os tributos e para todos os entes federados.

Para saber se uma matéria deve ser tratada por meio de normas gerais é preciso, por conseguinte, responder à seguinte pergunta alternativa: a matéria

⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023.

diz respeito à operacionalidade e à funcionalidade do sistema uniforme de tributos em nível nacional ou diz respeito ao exercício das competências tributárias pelos entes federados de acordo com seus projetos políticos, econômicos e sociais e consoante suas particularidades regionais e geográficas? Se for a primeira alternativa, a matéria é de normas gerais por uma exigência de uniformidade federativa; se for a segunda, a matéria é de normas individuais por uma exigência de autonomia federativa.

Tecidas as considerações precedentes, fica absolutamente claro que a lei complementar exigida pela Constituição com relação ao IBS e à CBS não pode servir de instrumento para estabelecer normas gerais, porquanto embora possa ela estatuir normas temporalmente estáveis por constituir uma fonte cuja aprovação depende de quórum de maioria absoluta, as normas que ela deve estabelecer:

- a) *quanto aos seus destinatários*, não são normas que devem se destinar indistintamente a todos os entes federados que compõem a federação, mas apenas aos entes federados que possuem competência para instituir o IBS e a CBS (individuais);
- b) *quanto à função que exercem*, não são normas que devem servir de fundamento, formal ou material, para a edição de outras fontes normativas, mas normas que devem servir de veículo para instituir tributos específicos (subordinadas);
- c) *quanto à matéria que regulam*, não são normas que devem estabelecer os elementos estruturais ou as categorias elementares das obrigações tributárias, desde o seu nascimento até a sua extinção, para todos os entes federados, mas normas que devem estabelecer os elementos essenciais da obrigação tributária que irão criar (derivadas);
- d) *quanto ao modo como regulam*, não devem ser normas que tratam das categorias elementares das obrigações tributárias naquilo que é essencial para a uniformidade federativa, mas normas que devem considerar as particularidades locais dos entes federados (particulares) e as especificidades que compõem a sua autonomia (específicas) naquilo que é essencial para promoção do ideal de autonomia federativa;
- e) *e quanto à determinação semântica*, não devem ser semanticamente *unívocas, específicas e precisas* com relação às categorias elementares de todas as obrigações tributárias de todos os entes federados por se destinarem a instituir determinados tributos ao invés de traçar modelos a serem concretizados de maneira derivada por todos os entes federados.

Todas as considerações precedentes conduzem à conclusão de que seria inconstitucional, por exemplo, a lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS e a CBS, estabelecesse normas aplicáveis a esses tributos que derogassem normas gerais estabelecidas indistintamente para todos os entes federados pelo Código

Tributário Nacional. Seria o caso de lei complementar que, por exemplo, criasse hipóteses de sujeição passiva, de responsabilidade tributária ou de arbitramento incompatíveis com aqueles previstas no Código Tributário Nacional e que não fossem legitimadas diretamente pela própria Emenda Constitucional n. 132/2023.

A esse respeito, convém lembrar que a referida Emenda introduziu o § 3º do art. 156-A de acordo com o qual “Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que domiciliada no exterior”. Nesse caso, foi a própria Constituição que foi modificada para autorizar a lei complementar a definir como sujeito passivo sujeito que, de acordo com o Código Tributário Nacional, eventualmente sequer poderia figurar nessa posição. Porém, não sendo esse o caso, isto é, não sendo o caso de a própria Constituição autorizar a lei complementar a estabelecer norma não uniforme sobre sujeição passiva (algo que poderia eventualmente suscitar a inconstitucionalidade da própria emenda constitucional, tema certamente importante, mas não tratado no presente artigo), a lei complementar que discrepar das normas gerais estabelecidas será inconstitucional e ilegal, como se passa a demonstrar.

1.4. Limites hierárquicos

Como visto, há leis complementares que servem de instrumento para instituir ou aumentar tributos e se dirigem primordialmente aos sujeitos passivos, sem servir de fundamento, material ou formal, para a edição de leis ordinárias pelo legislador competente da unidade federada cuja autonomia é exercida. Nesse caso, a questão da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária sequer se apresenta, pois tendo a Constituição reservado à lei complementar a instituição de determinado tributo, não há espaço para a edição de fonte diversa. Como a hierarquia entre fontes pressupõe a existência de duas, uma que se situa metaforicamente acima (subordinante) e outra que fica abaixo (subordinada), não havendo duas, sequer se cogita da questão da hierarquia. Editada lei ordinária sobre matéria reservada pela Constituição à lei complementar, por exemplo, a lei ordinária deverá ser declarada inválida por invasão de competência. Ponto.

O mesmo não sucede no caso de leis complementares que servem de fundamento, formal ou material, para a edição de outras fontes e se dirigem primordialmente não ao contribuinte, mas ao legislador no exercício da competência do ente federado para instituir ou aumentar os tributos. Nesse caso, há sim duas fontes, uma que se situa acima (subordinante) e outra que fica abaixo (subordinada), devendo a subordinada observar os requisitos, formais ou materiais, estabelecidos pela subordinante. Exatamente por isso que surge, nessa situação, a questão da hierarquia: por exemplo, editada lei ordinária que institua normas gerais, ela deverá ser declarada inválida por invasão de competência; editada lei ordinária que não institua normas gerais, mas que configure tributo de sua competência

contrariando normas gerais previstas em lei complementar, a lei ordinária deverá ser declarada inválida por contrariar lei hierarquicamente superior⁸.

Diante desse quadro, cabe formular a seguinte indagação: pode a lei complementar que instituir o IBS e a CBS regular as categorias elementares do Direito Tributário de maneira não uniforme, isto é, de maneira individual, particular e específica, unicamente para os referidos tributos? Em outras palavras, pode a mencionada lei complementar, por exemplo, estabelecer uma forma de lançamento, uma hipótese de arbitramento, uma hipótese de sujeição passiva ou um prazo de decadência, que valha *apenas* e *exclusivamente* para o IBS e a CBS? A resposta deve ser negativa.

Com efeito e com o perdão para a obviedade, as normas não são gerais porque veiculadas em lei complementar; elas são gerais se e somente se forem gerais, isto é, se forem subjetivamente *gerais*, formal ou materialmente *fundamentais*, categoricamente *estruturais*, federativamente *universais*, substancialmente *genéricas* no tocante a aspectos que compõem a autonomia dos entes federados, temporalmente *estáveis* e semanticamente *determinadas* naquilo que disser respeito às categorias elementares para o funcionamento minimamente eficaz e efetivo do sistema tributário em nível nacional. Desse modo, se a lei complementar que instituir o IBS e a CBS regular de maneira individual, particular e específica unicamente para esses tributos e unicamente para os entes federados competentes aquilo que a Constituição exige deva ser regulado de maneira geral, universal e genérica para todos os tributos e todos os entes federados, ela violará a Constituição por tratar de maneira *fragmentada* aquilo que a Constituição exige deva ser tratado de modo *unitário*.

Nesse caso, as normas veiculadas pela lei complementar deverão ser declaradas inválidas por contrariar a Constituição e o Código Tributário Nacional: por violar a Constituição, por regular de maneira desuniforme para determinados tributos e determinados entes federados aquilo que a Constituição exige deva ser tratado de maneira uniforme para todos os tributos e todos os entes federados; por infringir o Código Tributário Nacional, por regular categorias elementares do Direito Tributário de modo incompatível com aquilo que foi estabelecido de maneira uniforme para as mencionadas categorias pelo referido diploma.

A esse respeito, convém finalmente dizer que não se afiguraria legítima a afirmação de que a lei complementar que regulasse categorias elementares do Direito Tributário apenas para o IBS e a CBS teria abrangência nacional e regularia tributos de maneira geral para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. As normas gerais exigidas pela Constituição não são normas para alguns tributos, mas para todos; não para alguns entes federados, mas para todos. Para cumprir a regra de reserva de lei complementar para estabelecer nor-

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 192 e ss.

mas gerais não basta editar a *fonte* exigida pela Constituição (lei complementar); é também preciso observar a matéria que lhe é reservada pela Constituição (normas gerais).

Reconstruídos os limites formais, é preciso agora reconstruir os limites materiais, isto é, aqueles que dizem respeito ao conteúdo que deverá ser observado pela lei complementar que instituir o IBS e a CBS.

2. Limites materiais

2.1. Limites diretos

2.1.1. Limites expressos

Limites expressos são aqueles que decorrem *daquilo que é dito* pela Constituição, isto é, daquilo que é explicitamente comunicado de acordo com o significado convencional ou estipulado das palavras, expressões ou enunciados por ela utilizados.

A esse respeito, é importante notar, num primeiro passo, que o *caput* do art. 156-A da Constituição estabelece uma “competência *compartilhada* entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (destaque meu). Todas as outras competências previstas na Constituição, precisamente por não terem sido atribuídas pelo modo compartilhado, são privativas, isto é, não podem ser divididas com outros entes federados. Em razão disso, os fatos abrangidos por competências privativas, como é a competência estadual para tributar a realização de doações ou a competência federal para tributar as operações financeiras, não podem ser tributados por outros entes federados que não aqueles aos quais a Constituição expressa e privativamente atribuiu a competência para tributar. Entendimento contrário transformaria competências privativas em competências compartilhadas, contrariando aquilo que a Constituição expressamente estabeleceu: competência compartilhada é a competência para instituir o IBS e a CBS. Esta, por conseguinte, não poderá abranger fatos que só privativamente podem ser tributados por outros entes federados no que se refere a outros tributos, como adiante é reforçado pelo exame dos limites implícitos, pressupostos e implicados.

É essencial realçar, agora num segundo passo, que o inciso I do art. 156-A da Constituição estabelece que o IBS incidirá sobre “*operações* com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” (destaque meu). Vale dizer, o referido imposto não incidirá “sobre bens e serviços”, mas “sobre *operações* com bens ou serviços”, o que é – expressamente – algo distinto. Tal prescrição é igualmente aplicável à CBS por conta do previsto no § 16º do art. 195 da Constituição. Considerando que uma operação é o “ato ou o conjunto de atos em que se combinam os meios necessários à obtenção de determinado resultado” (Houaiss), o IBS e a CBS então deverão incidir sobre a *prática de atos* ou *de um conjunto de atos* que tenham por objeto bens e serviços. Naturalmente que esses atos não são atos puramente econômicos, mas *atos jurídicos* que, como tais, demandam a observância

de determinada forma e o cumprimento de determinados requisitos de validade e conduzem à produção de determinados efeitos⁹.

Os bens e serviços devem, pois, resultar de atos jurídicos que os tenham por objeto. Como, porém, o inciso II do § 5º – para citar apenas um exemplo –, também aplicável à CBS por conta do previsto no § 16º do art. 195 da Constituição, ao regular o regime de compensação, estabelece que a compensação do imposto poderá ser condicionada ao efetivo recolhimento do imposto, desde que o “*adquirente* possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas *adquisições* de bens e serviços” (destaques meus), os atos que configuram uma operação hão de ser atos bilaterais, isto é, *negócios jurídicos* que tenham por objeto bens e serviços e sejam praticados entre aqueles que fornecem os bens ou prestam os serviços e aqueles que adquirem os bens ou tomam os serviços. Por aí se pode ver que seria inconstitucional a lei complementar que dispusesse que o IBS e a CBS incidiriam sobre todo e qualquer evento, inclusive atos praticados por pessoas físicas ou jurídicas consigo próprias, como se passa a demonstrar.

2.1.2. Limites implícitos

Limites implícitos na Constituição são aqueles que decorrem daquilo que se encontra subentendido no significado dos enunciados em decorrência do seu proferimento em determinado contexto¹⁰. Quem afirma, por exemplo, diante de um *closet* repleto de vestimentas, “Eu não tenho roupa”, não está querendo dizer que não possui vestimenta alguma; está, em vez disso, querendo dizer “Eu não tenho roupa [para a ocasião para a qual fui convidado]”, sendo essa parte entre colchetes subentendida pelo ato de se dizer o que foi dito no contexto em que foi dito – numa conversa entre companheiros no momento em que ambos estão se arrumando para um evento para o qual foram convidados. Da mesma forma, o número “três”, quando isoladamente considerado, pode indistintamente significar “no máximo três”, “no mínimo três” e “exatamente três”. No entanto, quando se examina o contexto no qual o referido numeral é usado, logo se percebe que a plurivocidade inicial se transforma em univocidade final, como demonstram os seguintes enunciados: “Você tem três horas para finalizar o exame” [no máximo três]; “Quem tem três filhos pode pleitear o benefício” [no mínimo três]; “O senhor Ferreira tem três filhos com menos de cinco anos” [exatamente três]. Vale dizer, o exame do contexto elucidava o sentido com que o numeral foi empregado, encontrando-se a parte entre colchetes subentendida no ato de proferimento do enunciado¹¹. Esse mesmo fenômeno também sucede no âmbito do Direito, no

⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* ano 4, ns. 25 e 26, julho/dezembro de 1984. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023, p. 71 e ss.

¹¹ CARSTON, Robyn. Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic theory. *Law and Language. Current Legal Issues* 15/8-33. Oxford: OUP, 2013, p. 10.

qual o legislador muitas vezes comunica conteúdos que se encontram implícitos no conteúdo expressamente comunicado em face do contexto, assim linguístico como extralinguísticos, em que o enunciado foi proferido.

Nesse sentido, devendo o IBS e a CBS incidir sobre “operações” com bens e sendo estas qualificadas como negócios jurídicos praticados entre aqueles que fornecem os bens ou prestam os serviços e aqueles que adquirem os bens ou tomam os serviços, evidente fica que a forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos negócios jurídicos são juridicamente relevantes, pois são esses elementos que qualificam juridicamente a operação como sendo uma operação com efeitos jurídicos bilaterais. Seria inconstitucional, portanto, a lei complementar que dispusesse serem irrelevantes para caracterizar as operações a forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos negócios jurídicos praticados. Na mesma toada, seria igualmente inconstitucional a lei complementar que estabelecesse como hipótese de incidência do IBS e da CBS um ato pessoal do contribuinte consigo mesmo ou um mero evento físico como a saída de um bem material do estabelecimento remetente independente do motivo que causou sua saída, como seria o caso de uma saída causada por roubo ou por enchente, para usar apenas dois exemplos ilustrativos do equívoco que seria assim compreender o vocábulo “operações”.

Na mesma direção, devendo o IBS e a CBS incidir sobre “operações” com bens e serviços e sendo estas qualificadas como negócios jurídicos praticados entre aqueles que fornecem os bens ou prestam os serviços e aqueles que adquirem os bens ou tomam os serviços, fica igualmente cristalino que a base de cálculo dos referidos tributos deverá refletir o conteúdo econômico do negócio jurídico praticado com os bens e os serviços e não qualquer outro conteúdo econômico, decorrente de outro negócio jurídico celebrado, ainda que este tenha sido praticado em razão do primeiro ou no mesmo momento deste. Seria inconstitucional, por conseguinte, a lei complementar que dispusesse fazerem parte do “valor da operação” também elementos decorrentes de outros negócios jurídicos, como seguros, de outras obrigações, como tributos, ou de outros fatos, como fatos ilícitos motivadores da aplicação de multas, estes sabidamente excluídos do alcance dos tributos já que estes abrangem apenas atos lícitos, jamais ilícitos, como pressuposto pela Constituição e expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional.

2.1.3. *Limites pressupostos*

Limites pressupostos pela Constituição são aqueles que devem ser considerados verdadeiros para que o que está sendo dito por ela também o seja¹². Quem afirma, por exemplo, “Eu pretendo voltar à Europa”, termina por comunicar que

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023, p. 79 e ss.

lá já esteve, embora expressamente não o diga, pela singela e boa razão de que somente quem já esteve em determinado local pode a ele regressar. Assim, ao dizer “Eu pretendo voltar à Europa”, o falante está pressupondo [eu já fui à Europa], sendo essa parte entre colchetes pressuposta pelo significado do que foi expressamente dito. Igual ocorre no âmbito do Direito, no qual o legislador muitas vezes comunica, sem o dizer, conteúdos que são pressupostos pelo conteúdo do que foi expressamente comunicado.

Nesse quadro, importa sublinhar que o § 1º do art. 156-A estabelece que “O imposto previsto no *caput* será informado pelo *princípio da neutralidade* e atenderá ao seguinte: [...]” (destaque meu). Tal prescrição também é aplicável à CBS por obra do § 16º do art. 195 da Constituição. Como a neutralidade, em seu núcleo semântico, envolve o dever de os tributos serem configurados de modo a não produzirem efeitos que alterem as decisões tomadas no livre exercício de atividade econômica, só faz sentido um tributo ser informado pelo princípio da neutralidade se ele incidir sobre o resultado de uma atividade econômica que, com sua instituição e cobrança, poderia ser restringida. Daí se poder dizer que, ao estabelecer que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade, a Constituição estabeleceu o exercício de atividade econômica como *pressuposto* da ocorrência de seus fatos geradores.

Sendo assim, porém, os fatos geradores do IBS e da CBS não devem apenas envolver *a prática de um negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços*, como demonstrado até aqui. Eles devem igualmente exigir a prática de um negócio jurídico que *resulte do exercício de uma atividade econômica*. Nessa direção, seria inconstitucional a lei complementar que dispusesse que as hipóteses de incidência dos mencionados tributos abrangeriam operações sem conteúdo econômico ou não onerosas.

Do mesmo modo, essencial evidenciar que o inciso VIII do § 1º do art. 156-A, também aplicável à CBS em razão do § 16º do art. 195 da Constituição, estabelece que o imposto “*será não cumulativo*, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre *todas as operações* nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço; [...]” (destaques meus). Como a não-cumulatividade, em seu núcleo semântico, pressupõe uma cadeia econômica com várias etapas sucessivas da produção até o consumo do bem ou do serviço, só faz sentido um tributo ser não cumulativo se ele tiver por finalidade destinar o bem ou serviço ao consumo e estiver inserido numa cadeia econômica.

Por essa razão se pode afirmar que, ao estabelecer que o imposto será não-cumulativo, a Constituição *pressupôs* que o negócio jurídico que tem por objeto bens ou serviços deve, de um lado, ter a finalidade destinar o bem ou serviço ao consumo e, de outro, estar inserido numa cadeia econômica com várias etapas que vão da sua produção ao seu consumo. Sendo isso verdadeiro, no entanto, os fatos geradores do IBS e da CBS não devem somente abranger a prática de um

negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços; eles devem também abarcar um negócio jurídico que tenha por finalidade destinar os referidos bens ou serviços ao consumo e estes devem estar em geral inseridos numa cadeia econômica com várias etapas que se estendem da sua produção ao seu consumo.

Nessa direção, seria inconstitucional a lei complementar que prescrevesse que as hipóteses de incidência dos referidos tributos incidiriam sobre negócios jurídicos que, embora reveladores de conteúdo econômico e revestidos de onerosidade, não tivessem a finalidade de destinar o bem ou serviço ao consumo, nem dissessem respeito a bens ou serviços que não estivessem inseridos num ciclo econômico qualquer, como seria o caso de atos praticados por pessoas físicas dentro do seio familiar ou consigo mesmas.

2.1.4. *Limites implicados*

Limites implicados pela Constituição são aqueles que também são comunicados por ela em adição ao que ela expressamente prevê¹³. Quando o professor, tendo sido indagado por alguém se todos os alunos haviam sido aprovados no exame, responde “Alguns foram aprovados no exame”, também está implicando que [não foram todos os alunos que passaram no exame], sendo essa última parte entre colchetes implicada pelo falante pelo ato de dizer o que contextualmente disse: podendo dizer “todos” numa escala que envolve “alguns”, “a minoria”, “muitos”, “a maioria” e “todos”, o falante, ao usar “alguns”, implica “não todos” e permite que o destinatário com segurança infira que nem todos foram aprovados no exame. Semelhante fenômeno acontece no âmbito do Direito, no qual o legislador muitas vezes comunica, sem o dizer, conteúdos que são implicados pelo conteúdo expressamente comunicado e inferidos pelo destinatário a partir deste em face de determinado contexto linguístico e extralinguístico.

Nesse quadro, importa sublinhar que o inciso I do § 1º do art. 156-A estabelece que o imposto “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços [...]”, ao passo que o inciso II do mesmo dispositivo prevê que o imposto “incidirá *também sobre a importação* de bens materiais ou 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 finalidade*” (destaques meus). Tais disposições também se aplicam à CBS em razão do disposto no § 16º do art. 195 da Constituição. Note-se que a ressalva de que o imposto incide ainda que a pessoa física ou jurídica não seja sujeito passivo habitual do imposto e seja qual for a finalidade da operação consta somente do inciso II, referente à importação, mas não consta do inciso I, referente às operações praticadas em geral com bens ou serviços.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023, p. 80 e ss.

Ora, se o constituinte, podendo expressamente ressaltar tanto a operação geral quanto a operação de importação, ressaltou expressamente apenas a operação de importação, implicou que a ressalva não se aplica à operação geral. Ao assim proceder, estabeleceu, por implicação, que o imposto em geral incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, *desde que as operações sejam realizadas por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto*. A essa conclusão se chega com base numa implicação escalar há muito utilizada pelos operadores do Direito.

Uma implicação escalar consiste num raciocínio inferencial por meio do qual o destinatário da mensagem infere, a partir daquilo que foi dito, também aquilo que não foi dito. Pressupondo que o falante quer ser informativo, quando ele, podendo dizer mais, diz menos, implica que negou o mais e permite que o destinatário infira que o mais não é o caso. É o que sucede quando um técnico desportivo, tendo sido indagado por alguém se determinado jogador é excelente, afirma “Ele é bom”. Ao assim se pronunciar, o falante também está implicando que [ele não é excelente], sendo essa última parte entre colchetes implicada pelo falante pelo ato de dizer o que disse no contexto em que o disse: podendo dizer “excelente” numa escala que envolve “satisfatório”, “bom”, “muito bom” e “excelente”, o falante, ao usar “bom”, implica “não excelente” e permite que o destinatário infira que a pessoa referida não pode ser qualificada como tal.

Esse fenômeno, referido pelos linguistas como implicação escalar generalizada, é referido pelos juristas pelo cânone, examinado na introdução deste artigo, *expressio unius est exclusio alterius*: a expressão de um é a exclusão de outro. Referido cânone serve para evidenciar que o legislador, tendo expressamente incluído um requisito ou uma ressalva apenas para um caso, implicitamente excluiu o mesmo requisito ou a mesma ressalva para outro caso. É o que o prosaico exemplo da regra eleitoral implica: se só podem votar aqueles que tem dezesseis anos, não podem votar aqueles que tem menos de dezesseis anos. Daí se dizer que tal modo de regular determinada matéria pode ser qualificado como uma espécie de “aperfeiçoamento condicional”: a regra condicional “*se brasileiro com dezesseis anos, então facultado votar*” (“se, então”) transforma-se na regra bicondicional “*se e somente se brasileiro com dezesseis anos, então facultado votar*” (“se e somente se, então”).

Sendo assim, porém, os fatos geradores do IBS e da CBS não devem apenas envolver a prática de um negócio jurídico que tenha por objeto bens ou serviços, que resulte do exercício de uma atividade econômica e seja em geral inserido num ciclo econômico que vai da produção ao consumo. É igualmente preciso que o negócio jurídico seja praticado por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais dos referidos tributos. Nessa toada, seria inconstitucional a lei complementar que dispusesse que a hipótese de incidência do imposto abrangeria operações ocasionais não inseridas numa atividade econômica exercida com habitualidade.

Até aqui foi demonstrado que a locução constante do inciso I do art. 156-A da Constituição, segundo a qual o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” deve ser interpretada, depois de devidamente computados os limites diretos expressos, implícitos, pressupostos e implicados, como “incidirá sobre os negócios jurídicos com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, praticados por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto, resultantes do exercício de atividade econômica, praticados com a finalidade de destinar os referidos bens ou serviços ao consumo e inseridos em geral num ciclo econômico envolvendo várias etapas que vão da sua produção até o seu consumo”.

Além desses limites materiais diretos, que resultam dos enunciados normativos diretamente relacionados aos mencionados tributos, há também os limites materiais indiretos, isto é, aqueles que decorrem dos enunciados normativos que lhe são apenas indiretamente relacionados. São esses que passam doravante a ser reconstruídos.

2.2. Limites indiretos

2.2.1. Limites estruturais

Os limites estruturais são aqueles que advêm do modo como está organizada na Constituição de 1988 a discriminação de competências entre os entes federados. Sobre esse tema, dois dispositivos merecem destaque. De um lado, o inciso I do art. 146 de acordo com o qual “Cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Ao assim dispor, a Constituição indiretamente estabeleceu que o conflito de competências deve ser tanto quanto possível evitado. Vale dizer, conflito de competência não é algo a ser incentivado, mas algo a ser ao máximo afastado.

De outro lado, merece também relevo o disposto no art. 154 da Constituição, segundo o qual a União poderá instituir “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” (I); e “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (II). Esse dispositivo exprime duas prescrições fundamentais.

De um lado, a prescrição segundo a qual somente a União pode instituir outros impostos não previstos na sua competência privativa ordinária. Tal competência residual não encontra par nas competências atribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Levando em consideração o quanto se disse a respeito dos limites materiais implicados, ao atribuir somente à União uma competência residual para instituir impostos não previstos na sua competência ordi-

nária, desde que não tenham fato gerador nem base de cálculo próprios daqueles já discriminados, a Constituição terminou por negar essa mesma competência aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Estes, por conseguinte, não podem instituir impostos que incidam sobre fatos já abrangidos pela competência ordinária de outros entes federados. Em suma, a Constituição veda o *alargamento* de competências sobre materialidades objeto de competências privativas de outros entes federados, de modo que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência, mesmo que por lei complementar, sobre fatos geradores ou bases de cálculo próprios daqueles por ela já discriminados.

De outro lado, a prescrição de acordo com a qual é vedada a sobreposição de competências. Com efeito, somente “na iminência ou no caso de guerra externa” poderão ser instituídos “impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. Isso significa que apenas a União, e somente na iminência ou no caso de guerra externa, pode instituir imposto sobre fatos “não compreendidos em sua competência tributária”. Significa também que os impostos resultantes do exercício dessa competência “serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. Ao assim prescrever, a Constituição claramente veda a *sobreposição ordinária* de competências. Isso significa que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência, mesmo que por lei complementar, sobre fatos geradores abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados.

Ao vedar tanto o *alargamento* quanto a *sobreposição* ordinária de competências a Constituição proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam exercer sua competência compartilhada sobre fatos já abrangidos pela competência privativa de outros entes federados. Seria, por conseguinte, inconstitucional a lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS, dispusesse, por exemplo, que o imposto incidiria sobre as doações, objeto de competência privativa ordinária dos Estados e do Distrito Federal, ou sobre os empréstimos, objeto de competência privativa ordinária da União. Se assim procedesse, tal lei complementar terminaria por fazer exatamente aquilo que a Constituição proibiu os entes federados de fazer: alargar e sobrepor competências.

Desse modo, os limites indiretos estruturais, somando-se aos limites anteriormente reconstruídos, fazem com que o IBS e a CBS só possam incidir “sobre os negócios jurídicos com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, praticados com habitualidade por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto, resultantes do exercício de atividade econômica, praticados com a finalidade de destinar os referidos bens ou serviços ao consumo e inseridos em geral num ciclo econômico envolvendo várias etapas que vão da sua produção até o seu consumo, desde que não abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados”.

2.2.2. *Limites principiológicos*

Os limites principiológicos são aqueles decorrentes dos princípios gerais ou setoriais estabelecidos pela Constituição¹⁴. Entre os vários princípios que merecem relevo no tema objeto deste artigo, alguns podem ser destacados.

Em primeiro lugar, devem ser realçados os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da legalidade, os quais, respectiva e muito sucintamente, estabelecem que: o Direito deve ser acessível, compreensível, estável, consistente, igualitário, prospectivo e efetivo (Estado de Direito); o Direito deve ser cognoscível, confiável e calculável (segurança jurídica); e as obrigações restritivas de liberdade devem estar previstas em lei e as obrigações tributárias na própria lei (legalidade geral e legalidade tributária)¹⁵.

A conjugação desses ideais permite facilmente concluir que a Constituição exige que as obrigações tributárias, de que são exemplo aquelas surgidas em razão da incidência do IBS e da CBS, devem ser determinadas o suficiente para que os contribuintes possam digna e livremente exercer suas atividades e antecipadamente saber sobre o que devem pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, e/ou a quem e quanto devem pagar seus tributos. Não por outro motivo que o art. 114 do Código Tributário Nacional, ao concretizar esses ideais, estabelece que o “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Em termos singelos, o fato gerador deve ser “definido” em lei para que os contribuintes possam saber antecipada e determinada sobre quais fatos deverão pagar seus tributos, o que só irá suceder se as propriedades necessárias e suficientes à sua ocorrência forem suficientemente determinadas.

A esse respeito, chama a atenção o disposto no § 8º do art. 156-A, segundo o qual “Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.” (destaques meus). Isso significa que a lei complementar, ao cumprir com sua tarefa definir o conceito de “operações com serviços”, poderá defini-las dentro do âmbito de “qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”.

Mas o que significa “definir” um “conceito”? Significa demarcar as fronteiras de um significado lexical ou sentencial de modo a indicar o que se enquadra e o que não se enquadra em seu âmbito, esclarecer a relação que mantém com outros significados e permitir a compreensão de quais são os seus normais refe-

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 21. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 106 e ss. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341 e ss.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 16 e ss.

rentes¹⁶. Para que isso seja feito, a definição deve conter o gênero ao qual devem pertencer os referentes que o conceito abrange e as características essenciais que os distinguem de outros. Não por outro motivo que as definições não podem ser nem muito amplas, nem muito restritas; devem indicar as propriedades essenciais e não as acidentais; não podem ser circulares; não podem usar linguagem vaga, obscura e metafórica; e não podem usar desnecessariamente termos negativos. O descumprimento de qualquer dessas regras definitórias fará com que a definição deixe de cumprir seu papel informativo e orientador.

A definição cunhada mediante o emprego de termos negativos, por exemplo, perde sua função informativa e orientadora. Dizer que um “sofá” é um “utensílio doméstico que *não é* uma cadeira ou um banco” não permite saber o que *é* um “sofá”¹⁷. Essa definição não cumpre a sua função, de um lado, porque há muitas coisas que não são uma cadeira nem um banco e, mesmo assim, não são um sofá, como é o caso de uma geladeira, um relógio de parede, um armário ou um forno elétrico; de outro, porque a definição nada diz com relação ao que *é* um sofá, apenas diz o que ele *não é*. Ocorre que uma definição, especialmente as estipuladas pelo legislador, devem dizer o que a palavra definida *significa* e não o que ela *não significa* sob pena de não cumprir com a sua principal função, que é a de permitir que o seu destinatário possa saber, na maior parte dos casos com exceção apenas de casos-limite marginais e extraordinários, quais são os referentes que se enquadram em seu âmbito material e, com base nisso, agir de modo a seguramente exercer seus direitos de liberdade.

Uma definição cunhada com termos muito amplos, a seu turno, igualmente não cumpre com a sua função informativa e orientadora. Definir “homem”, por exemplo, como um “animal de duas pernas” é muito amplo, pois abrange também os pássaros. Uma definição muito ampla, especialmente no âmbito do Direito, não cumpre com sua função de informar e orientar os seus destinatários, precisamente por abranger casos que eventualmente não deveria abarcar e deixar os seus destinatários em dúvida, relativamente à maioria dos casos, sobre o seu eventual enquadramento.

Por essa razão, seria inconstitucional a lei complementar instituidora do IBS e da CBS que estabelecesse, por exemplo, os fatos geradores dos respectivos tributos como sendo *qualquer* ato ou negócio jurídico, sem determiná-los individualmente, mas sim os apresentando em um rol meramente exemplificativo.

Dito isso, fica claro que o legislador, para cumprir o previsto no mencionado § 8º do art. 156-A, deverá, primeiro, cunhar uma definição do “conceito de operações com serviços”. E cunhar referida definição, como afirmado, consiste em

¹⁶ KELLEY, David; HUTCHINS, Debby. *The art of reasoning: an introduction to logic*. 5. ed. New York: Norton, 2021, p. 26 e ss.

¹⁷ COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to logic*. 15. ed. New York: Routledge, 2020, p. 92.

demarcar as suas fronteiras de modo a indicar o que se enquadra e o que não se enquadra em seu âmbito, esclarecer a relação que ele mantém com outros conceitos e permitir a compreensão pelos destinatários de quais são os seus principais referentes. Fora disso, não haverá como os sujeitos passivos do imposto poderem digna e livremente exercer suas atividades de modo a antecipadamente saber sobre o que devem pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, e/ou a quem e quanto devem pagar relativamente ao mencionado imposto. Veja-se que a Constituição é clara nesse aspecto: a lei complementar deverá “estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance [...]”. Uma definição demasiadamente ampla não “estabelece o conceito” de operações com serviços precisamente por deixar de indicar as propriedades necessárias e suficientes à sua configuração, tampouco estabelece o seu conteúdo e o seu alcance.

Fica evidente, segundo, que o legislador complementar poderá cunhar uma “definição” do “conceito” que é obrigado a “estabelecer” desde que o faça de maneira suficientemente informativa e orientadora. Tal, contudo, não sucederá se ele empregar na sua definição termos com significados muitos amplos e termos negativos. Nesse sentido, seria a inválida a lei complementar que, a pretexto de apresentar uma “definição” do “conceito” de “operações com serviços”, se limitasse a reproduzir a expressão constitucional em seu texto simplesmente dizendo, por exemplo, que serviço é “qualquer operação que não seja enquadrada no conceito de operação com bens”. Tal enunciado não cumpriria o dever constitucional de “estabelecer o conceito” de “operações com serviço”, nem tampouco funcionaria como uma “definição”, pois não demarcaria as suas fronteiras de modo a indicar o que se enquadra e o que não se enquadra em seu âmbito, não esclareceria a relação que ele mantém com outros conceitos, nem permitiria a compreensão pelos destinatários de quais seriam os seus normais referentes para a maioria dos casos. Com a vênua para empregar exemplos provocativos, um espirro, uma tosse, um soluço, um olhar ou um abraço, certamente não podem ser caracterizados como operações com bens, mas nem por isso poderiam ser qualificados como “operações com serviços”. Definir serviço como tudo que não é operação com bens simplesmente não é definir o conceito de serviço nem fixar o seu conteúdo e o seu alcance.

Em segundo lugar, deve ser destacado o princípio da igualdade. Como se sabe, o princípio da igualdade exige o cotejo entre dois sujeitos com base em uma medida de comparação justificada pela finalidade da própria comparação¹⁸. Assim, se a medida de comparação não guardar vínculo de pertinência ou razoabilidade com o propósito que justifica utilizá-la, seu emprego será destituído de fundamento e, pois, arbitrário. Conforme a Constituição, sempre que possível a

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 45 e ss.

medida de comparação entre os sujeitos passivos de impostos deverá ser a sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º). Esta, a seu turno, pode ser compreendida de duas maneiras: de acordo com seu sentido *objetivo* ou *horizontal*, somente manifestações concretas e efetivas de capacidade econômica podem ser tributadas; consoante seu sentido *subjetivo* ou *vertical*, quanto maior for a capacidade econômica efetiva e concretamente manifestada, tanto mais ela deverá ser tributada, salvo se a competência tributária em questão abranger fatos que não permitam considerar aspectos individuais ou houver alguma finalidade extrafiscal cuja promoção exija a consideração de medida de comparação diversa da capacidade econômica¹⁹.

Essas considerações, conquanto singelas e propositadamente abreviadas, bastam para demonstrar que a lei complementar que instituir o IBS e a CBS não poderá configurar a sua hipótese de incidência de modo a fazê-lo incidir sobre situações que não revelem manifestação alguma de capacidade econômica. Seria inconstitucional, por exemplo, a lei complementar que fizesse os referidos tributos incidirem sobre fornecimentos não onerosos de bens e serviços para uso e consumo pessoal. Tais situações não necessariamente revelam capacidade contributiva concreta e individual, tampouco necessariamente resultam de uma atividade econômica exercida por meio da prática habitual de negócios jurídicos bilaterais.

As mesmas considerações também são suficientes para evidenciar que a lei complementar que instituir o IBS e a CBS não poderá criar ficções ou presunções absolutas de onerosidade onde esta não tiver sido efetivamente manifestada. Esses instrumentos são utilizados para criar efeitos normativos apesar da realidade e independente dela (ficções) ou para presumir a ocorrência de determinados fatos independente da produção de provas em sentido contrário (presunções absolutas).

Sendo assim, porém, sua utilização é vedada, primeiro, pelo aspecto objetivo da capacidade contributiva, por permitir a incidência de um tributo mesmo em situações nas quais não haja manifestação efetiva de capacidade contributiva individual e concreta, com isso possibilitando que o contribuinte seja tributado não por aquilo que ele *realmente fez*, mas por aquilo que ele *não fez* ou *só ficticiamente fez*; segundo, pela própria base de cálculo implicitamente prevista na Constituição, como analisado, na medida em que terminaria por incidir não sobre o “valor da operação” efetivamente praticada com bens ou serviços, como acima referido, mas sobre o valor da operação que este poderia ter realizado, mas não realizou, ou sobre o valor da operação que outros contribuintes realizaram, mas não aquele que é objeto de fiscalização.

Além disso, o uso de ficções e de presunções absolutas com a finalidade de definir a base de cálculo do IBS termina por violar o princípio da igualdade por

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 376.

tratar de maneira igual contribuintes que não se encontram em situação equivalente. Como sabido, o princípio da igualdade proíbe os entes federados de instituir tratamento desigual a contribuintes que se achem em situação equivalente e, reversamente, de instituir tratamento igual a contribuintes que não se achem em situação equivalente (art. 150, inciso II, da Constituição)²⁰. O uso dos referidos mecanismos, contudo, faz com que contribuintes que efetivamente praticaram operações onerosas com bens ou serviços sejam tributados da mesma forma que contribuintes que não praticaram as mesmas operações, ou que contribuintes que efetivamente praticaram operações com menor onerosidade sejam tributados da mesma forma que contribuintes que praticaram operações com maior onerosidade. Lei complementar que assim procedesse terminaria por instituir tratamento igual a contribuintes que não se encontram em situação equivalente em manifesta oposição àquilo que é exigido pela Constituição.

2.2.3. *Limites jusfundamentais*

Os limites jusfundamentais são aqueles que decorrem da positivação dos direitos fundamentais. Como a concretização da relação obrigacional restringe os direitos de liberdade, dois direitos fundamentais adquirem uma importância maior: o direito fundamental à dignidade e o direito fundamental à liberdade.

O direito fundamental à dignidade humana garante ao cidadão a plena capacidade de viver o presente e conceber o futuro livremente, conferindo-lhe autonomia, isto é, o poder de construir com independência os próprios desígnios e ser de fato tratado como um sujeito e um fim em si mesmo, e não como simples objeto ou meio a serviço de outros fins²¹.

O direito fundamental à liberdade, por seu turno, garante ao indivíduo o poder de autonomamente definir qual projeto de vida pretende construir, quais atos deseja praticar e quais consequências quer e aceita suportar, exigindo-se-lhe para tanto que esteja consciente e bem-informado acerca das alternativas de ação de que dispõe, bem como que seja capaz de determinar as consequências que cada uma delas futuramente desencadeará.

Esses direitos fundamentais passam a ser importantes no exame da lei complementar que instituir o IBS e a CBS na medida em que, de um lado, a possível indeterminação conceitual faria com que os sujeitos passivos não pudessem digna e livremente exercer seus direitos fundamentais, como já demonstrado; de outro, a sua restrição não poderia ser nem desproporcional, nem excessiva, como se passa a demonstrar.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 77.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, pp. 13 e 14.

2.2.4. Limites aplicativos

Segundo o postulado da proporcionalidade, a atuação estatal destinada a promover um fim deve ser *adequada* (deve-se escolher meio que contribua para a promoção do fim que justificou sua utilização), *necessária* (deve-se escolher o meio menos gravoso para os direitos dos contribuintes entre aqueles igualmente adequados para a promoção do fim) e *proporcional em sentido estrito* (não se devem produzir mais efeitos negativos para os direitos dos contribuintes do que positivos decorrentes da promoção do fim)²².

A apresentação do conteúdo do postulado da proporcionalidade, conquanto singela e propositadamente concisa, é bastante para evidenciar que o exercício da competência constitucional para a criação do IBS e da CBS não poderá instituir mecanismos inadequados, desnecessários ou desproporcionais em sentido estrito. Um ponto chama a atenção dentre tantos introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Consoante o inciso II do § 5º do art. 156-A, lei complementar disporá sobre “o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito *ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente* sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços [...]” (destaques meus). Vale dizer, a lei complementar poderá dispor que o contribuinte da operação seguinte do ciclo econômico só poderá compensar o imposto devido na operação seguinte se puder comprovar o recolhimento pelo fornecedor do bem ou do serviço. Diante disso, surge a indagação: a lei complementar poderá fazê-lo em qualquer situação, ou somente quando tal expediente se revelar adequado, necessário e proporcional em sentido estrito?

A esse respeito, convém desde logo esclarecer que os contribuintes não possuem poder de polícia para forçar os fornecedores de bens ou serviços a apresentar documentação fiscal comprobatória do recolhimento de impostos. Tampouco possuem instrumentos hábeis para verificar o efetivo recolhimento do tributo, tanto porque não têm acesso aos dados da receita que efetivamente ingressa nos cofres públicos, quanto porque o recolhimento depende de uma série de ajustes que podem impossibilitar a sua verificação. Sendo assim, embora tal possibilidade conste do texto constitucional, ela só poderá ser prevista pela lei complementar naqueles casos em que não houver outro meio menos restritivo aos direitos de liberdade dos contribuintes para os entes federados procederem à mencionada verificação e tal obrigação de verificação, pelos recursos humanos, financeiros e

²² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 21. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 211. Idem. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo* v. 215. Rio de Janeiro, 1999, p. 151-179. Idem. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de Direito Administrativo* v. 236. Rio de Janeiro, 2004, p. 369-384.

temporais, quando procedida pelos contribuintes, não provocar mais efeitos negativos do que positivos na promoção dos princípios constitucionais.

Por fim, de acordo com o postulado da proibição de excesso, o exercício de competências tributárias, independente da finalidade que busquem promover, jamais poderá provocar efeitos que atinjam o núcleo dos direitos fundamentais de liberdade em geral, seja no caso de obrigações tributárias principais, seja no caso de obrigações tributárias acessórias. No caso das primeiras, a própria Constituição já cuidou de expressamente de coibir a instituição de tributos com efeito de confisco.

Sobre esse assunto, convém realçar que as competências para instituir o IBS e a CBS não poderão ser exercidas de maneira e em medida que provoquem efeitos que atinjam o núcleo dos direitos fundamentais de liberdade. Sendo assim, não apenas os limites materiais estruturais impedem o alargamento e a sobreposição de competências. Também o postulado da proibição de excesso conduz ao mesmo resultado.

Não, porém, por razões *estruturais* vinculadas ao sistema de discriminação de competências, mas por razões *eficaciais*: se o alargamento e a sobreposição de competências restringir o núcleo dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, o exercício das competências para instituir o IBS e a CBS deverá ser declarada inconstitucional por violação à vedação de tributo com efeito de confisco. Seria inconstitucional, portanto, a lei complementar que, por exemplo, institísse os referidos tributos sobre as doações, pois a incidência desses tributos, quando somada à incidência do imposto estadual sobre doações, produziria excessiva restrição patrimonial.

Conclusões

A consideração dos limites constitucionais formais conduz à conclusão de que a lei complementar instituidora do IBS e da CBS não pode modificar as normas gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional de maneira uniforme para todos os entes federados e todos os tributos.

Normas gerais são normas: (a) subjetivamente *gerais* (devem se destinar à toda classe dos entes federados); (b) formal ou materialmente *fundamentais* (devem servir de fundamento para a edição de outras fontes); (c) categoricamente *estruturais* (devem versar sobre as categorias elementares ao funcionamento eficaz e efetivo do sistema de tributos); (d) federativamente *universais* (devem desconsiderar as particularidades locais dos entes federados) e substancialmente *genéricas* (devem desconsiderar as particularidades e especificidades dos entes federados na conformação autônoma dos tributos de sua competência); (e) temporalmente *estáveis* (devem ser vocacionadas para perdurar no tempo); (f) e semanticamente *determinadas* com relação a elementos estruturais do sistema tributário (devem ser unívocas, específicas e precisas com relação às categorias elementares das obrigações tributárias na configuração do sistema tributário em nível nacional).

As normas veiculadas pela lei complementar instituidora do IBS e da CBS, contudo, não são normas gerais, na medida em que são: (a) subjetivamente *individuais* (devem se destinar apenas aos entes federados competentes para instituir o IBS e a CBS); (b) formal ou materialmente *subordinadas* (devem ser editadas de acordo com as normas gerais aplicáveis a todos os entes federados e todos os tributos); (c) materialmente *derivadas* (devem estabelecer os elementos essenciais da obrigação tributária que irão criar e não categorias elementares das obrigações tributárias para todos os entes federados); (d) federativamente *particulares* (devem considerar as particularidades locais dos entes federados) e substancialmente *específicas* (devem considerar as particularidades e especificidades dos entes federados na conformação autônoma dos tributos de sua competência); (e) e semanticamente *determinadas* com relação a elementos específicos dos tributos que criam (devem se destinar a instituir determinados tributos ao invés de traçar modelos a serem concretizados de maneira derivada).

A consideração dos limites constitucionais materiais diretos permite concluir que o IBS e a CBS só podem incidir sobre: (a) negócios jurídicos; (b) que sejam praticados com por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto; (c) sejam resultantes do exercício de atividade econômica; (d) tenham a finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo; (e) sejam inseridos em geral num ciclo econômico envolvendo várias etapas que vão da sua produção até o seu consumo; (f) desde que não sejam abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados.

A consideração dos limites constitucionais materiais indiretos conduz à conclusão de que: (a) as hipóteses de incidência do IBS e da CBS devem ser determinadas o suficiente para que os contribuintes possam se orientar com base nelas; (b) a lei complementar, por ter de “estabelecer o conceito de operações com serviços” e fixar o seu conteúdo e alcance, não pode cunhar uma definição que empregue termos cujo significado seja amplo demais, nem pode usar termos negativos que apenas indiquem o que a expressão não significa, sem, contudo, indicar o que ela significa; (c) os fatos geradores do IBS e da CBS não podem abranger situações não reveladoras de efetiva capacidade econômica individual e concreta, razão pela qual não poderá a lei complementar utilizar ficções ou presunções absolutas para artificial ou presumidamente configurar o valor da operação quando ele não existir ou quando for inferior ao valor de mercado; (d) a lei complementar instituidora do IBS e da CBS não poderá causar nem alargamento nem sobreposição de competências, tanto por razões estruturais ligadas à discriminação de competências, quanto por razões materiais ligadas à proibição de restrição do núcleo dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade.

A conjugação de todas os limites constitucionais impostos ao legislador complementar permite concluir que seria inconstitucional uma lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS e a CBS, produzisse, por exemplo, os seguintes

resultados: (a) configurasse hipóteses de incidência sobre operações não negociais, não onerosas, não habituais, não resultantes de atividades econômicas e, quando aplicável, não inseridas num ciclo econômico da produção ao consumo de bens e serviços; (b) criasse novas hipóteses de sujeição passiva, responsabilidade e arbitramento; (c) abarcasse em seu âmbito materialidades objeto de competência privativa de outros entes federados; (d) atingisse fatos não reveladores de efetiva capacidade econômica individual e concreta; (e) produzisse alargamento e sobreposição de competências que causasse restrição do núcleo dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade e, por conseguinte, efeito confiscatório.

A desconsideração desses limites, aqui enfrentados de modo não exauriente, conduziria ao entendimento de que o IBS e a CBS poderiam incidir sobre todo e qualquer fato, introduzindo no país verdadeira norma geral inclusiva de incidência tributária, contrária aos mais elementares princípios do Sistema Tributário Nacional.

Referências

- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* ano 4, ns. 25 e 26, julho/dezembro de 1984. São Paulo: RT, 1983.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2023.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 21. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 157. São Paulo: Dialética, 2008.
- ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de Direito Administrativo* v. 236. Rio de Janeiro, 2004.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo* v. 215. Rio de Janeiro, 1999.
- CARSTON, Robyn. Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic theory. *Law and Language. Current Legal Issues* 15/8-33. Oxford: OUP, 2013.

- COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to logic*. 15. ed. New York: Routledge, 2020.
- GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998.
- KELLEY, David; HUTCHINS, Debby. *The art of reasoning: an introduction to logic*. 5. ed. New York: Norton, 2021.
- LEVINSON, Stephen C. *Presumptive meanings: the theory of generalized conversational implicature*. Cambridge/MA: MIT, 2000.