

A definição de bens e serviços no IBS e na CBS sob a ótica da segurança jurídica e do princípio do destino

The Definition of Goods and Services in the IBS and CBS from the Perspective of Legal Certainty and the Destination Principle

Thiago Augusto Cardoso¹

Resumo

O artigo examina a definição de bens e serviços no IBS e na CBS sob a ótica da segurança jurídica e do princípio do destino. A pesquisa adota metodologia jurídico-dogmática e hermenêutica, mediante análise da EC n.º 132/2023, da LC n.º 214/2025, com alterações da LC n.º 227/2026, da legislação civil e tributária correlata, da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Sustenta-se que a ampliação do conceito de operações com bens e a definição residual de serviços tendem a reduzir parte da antiga litigiosidade entre ICMS e ISS, mas não elimina a insegurança jurídica. A controvérsia desloca-se para a classificação da operação concreta, para o local da operação, para a composição da alíquota do IBS e para a aplicação do princípio do destino. Conclui-se que a estabilidade conceitual de bens e serviços é condição necessária para preservar a previsibilidade, a coerência sistêmica e a segurança jurídica do novo modelo.

Palavras-chave: Reforma Tributária; IBS; CBS; Bens e serviços; Segurança jurídica; Princípio do destino.

¹Fundação Escola Superior do Ministério Público – Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil.
ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-7949-2373>

Abstract

Constitutional Amendment No. 132/2023 introduced a profound reform of Brazilian consumption taxation through the creation of the Tax on Goods and Services (IBS), the Contribution on Goods and Services (CBS), and the Selective Tax (IS). This article examines the definition of goods and services under the IBS and CBS from the perspective of legal certainty and the destination principle. The research adopts a legal-dogmatic and hermeneutic methodology, based on the analysis of Constitutional Amendment No. 132/2023, Supplementary Law No. 214/2025, as amended by Supplementary Law No. 227/2026, related civil and tax legislation, legal scholarship, and the case law of the Brazilian Supreme Federal Court. It argues that the broad concept of transactions involving goods and the residual definition of services may reduce part of the former litigation between ICMS and ISS, but do not eliminate legal uncertainty. Instead, disputes tend to shift to the legal classification of specific transactions, the place of supply, the composition of the IBS rate, and the application of the destination principle. The article concludes that the conceptual stability of goods and services is essential to preserve predictability, systemic coherence, and legal certainty in the new tax framework.

Keywords: Tax Reform; IBS; CBS; Goods and services; Legal certainty; Destination principle.

1 Introdução

A estrutura tributária brasileira se tornou excessivamente complexa. A multiplicidade de tributos nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal, com bases de cálculo heterogêneas e um emaranhado de obrigações acessórias oneram significativamente os contribuintes. A necessidade de conciliar um melhor resultado tributário e atender proporcionalmente aos princípios constitucionais (Ávila, 2011, p. 86) é outro custo que deve ser levado em consideração pelos agentes quando se tem uma estrutura com conceitos cognitivamente abertos.

A legislação vigente, extensa e fragmentada, resultou em elevada insegurança jurídica. Ávila (2011, p. 39) adverte para o disfarce da certeza em um labirinto de normas. O alto custo de compliance e distorções concorrenciais gerados pelos tributos conduziram a um sistema complexo e marcado por pressupostos extrafiscais.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 veio como uma tentativa de simplificar o sistema tributário. Para isso, ela extingue gradualmente o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, substituindo-os pelo IVA Dual e o Imposto Seletivo. Ela busca reduzir a regressividade tributária do ICMS e do ISS, adotando técnicas de compensação. Schoueri (2019) demonstrou amplamente essa regressividade e que é um efeito imediato quando o tributo tem como efeito incidir sobre a renda do consumo. Apesar disso, a tributação sobre o consumo capta mais eficientemente a renda não declarada. A reforma busca minimizar os impactos dessa característica implementando uma proposta de ICMS Personalizado com cashback, conforme Silva (2017).

A Reforma Tributária parte de uma ideia de IVA Dual, com a instituição dos tributos sobre o consumo em dois níveis de competência. Modelo que guarda semelhanças com os Sistemas Canadenses e Indiano (ARNOLD et al., 2025, p. 11). Foi implementado na Índia através dos *Goods and Services Tax* (GST), de maneira dual com *Central GST* (CGST) e *State GST* (SGST). Possui ainda o *Integrated GST* (IGST) para operações interestaduais (GOODS AND SERVICES TAX COUNCIL, [s.d.]). No Canadá, se combina o *Goods and Services Tax* (GST/HST). No sistema Canadense, observa-se uma tributação com a integração ao sistema federal de arrecadação e outra provincial que não está atrelada (CANADA REVENUE AGENCY, 2026a; CANADA REVENUE AGENCY, 2026b). Cada forma teve experiências distintas.

No Brasil, estrutura-se na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e no Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 2023; Brasil, 2025; Brasil, 2026). O Imposto Seletivo não será objeto deste estudo. Esse formato conversa com a experiência indiana do *Goods and Services Tax* (GST), concebido como dual e composto pelo *Central* (CGST) cobrado pelo ente central e pelo *State GST* (SGST), cobrado pelos Estados (Índia, 2026). No Canadá, a experiência não corresponde propriamente a um IVA dual único, mas um modelo diferenciado de harmonização parcial. Em determinadas províncias o imposto provincial foi harmonizado com o GST federal, formando o *Harmonized Sales Tax* (HST). Nas demais, permanece a incidência do GST federal ao lado de tributos provinciais não administrados, em regra, pela *Canada Revenue Agency* (CANADA REVENUE AGENCY, 2026a; CANADA REVENUE AGENCY, 2026b). Índia e Canadá oferecem experiências distintas de coordenação federativa de tributação sobre o consumo (BIRD, 2012).

Nesse contexto, o problema central deste estudo consiste em verificar se a definição ampla de operações com bens e a definição residual de serviços reduzem a litigiosidade que

foi característica entre ICMS e ISS ou se apenas move a controvérsia para a classificação da operação concreta, o local da operação, a composição da alíquota do IBS e a aplicação do princípio do destino.

O processo legislativo adotado e a rapidez da aprovação são aspectos que merecem atenção para garantir a validade do sistema. Avalia-se a definição dos conceitos de bens e serviços, necessárias à segurança jurídica do fato gerador em zonas de cognição aberta.

Para fins de elucidação da importância do tema, citam-se as instituições financeiras, que, por exemplo, teriam um grande incentivo a tentar enquadrar as suas atividades exclusivamente como serviços. A ausência das definições do que é bem ou serviço implica na impossibilidade em definir quem é sujeito ativo e qual efetivamente a alíquota para aplicar o princípio do destino.

Utiliza-se a metodologia de análise jurídico-dogmática e hermenêutica para examinar os conceitos de bens e serviços e se utiliza uma análise comparativa do modelo ICMS/ISS e do IBS/CBS. Utiliza-se como referências normativas a EC n.º 132/2023, a LC n.º 214/2025, com as alterações introduzidas pela LC n.º 227/2026, além da legislação civil e tributária correlata, da doutrina e da jurisprudência aplicável.

2 Incertezas iniciais

Antes de definirmos bens e serviços, é necessário considerar uma alteração redacional do dispositivo legal. O hoje vigente Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços traz em seu cerne a incidência somente sobre circulação e não sobre uma base ampla como os bens e os serviços. Na Emenda Constitucional n.º 132/2023, o texto menciona apenas o Imposto Sobre Bens e Serviços abrindo um precedente para interpretação infralegal do respectivo campo de incidência.

Ao contrário da tradição anterior, não explicita o verbo que delimita o escopo do imposto. Há uma alteração da técnica redacional estabelecendo que o imposto “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” (Brasil, 1988, art. 156-A, § 1º, I) . Limita-se, de forma expressa, às operações quando temos bens materiais ou imateriais e os serviços.

O inciso II, por outro lado, dispõe: “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” (Brasil, 1988, art. 156-A, § 1º, II) e abre margem à interpretação se o campo de incidência de direitos ou de serviços poderia ser aberto a outro entendimento que não a operações.

Essa redação abriu precedente para expansão infralegal, embora possa ser sanada pela hermenêutica teleológica do objetivo normativo. Supriu-se essa lacuna (Brasil, 2025, art. 4º)¹ ao definir que o imposto incide apenas sobre operações onerosas. Contudo, eventual alteração dessa norma infralegal permitiria a incidência sobre operações não onerosas. Na mesma linha, estende-se a incidência (Brasil, 2025, art. 4º, §1º) também sobre operações não onerosas e deixa a lei complementar regulamentar a incidência.

A definição de onerosa difere da definição de valor adicionado. Quando se analisa a exposição de motivos da Lei Complementar n.º 214/2025, observa-se que a justificativa vincula as definições de CBS e IBS ao conceito de valor adicionado (Brasil, 2024, item 21).

Sendo onerosa a operação, haverá incidência através do mecanismo de débitos e créditos para evitar cumulatividade. A incidência jurídica recairá sobre as operações previstas na lei, inclusive hipóteses não onerosas expressamente previstas. A questão sobre as operações que se mostram não onerosas é como tratar o crédito da fase anterior.

Metodologicamente, o legislador afastou da concepção puramente econômica e expressamente trouxe a incidência sobre operações não onerosas, não se podendo falar em um imposto puro sobre valor adicionado.

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), antes de ser ICMS, também tinha pretensão de ser um imposto sobre valor adicionado (Brasil, 1967, art. 24, § 5º) relativamente simples, porém a sua transmutação ao longo do tempo para atender as demandas econômicas correntes, desembocou no emaranhado de legislações estaduais. A guerra fiscal manifestou-se na concessão de diversos benefícios, inclusive no âmbito da substituição tributária (Machado, 2012, p. 222).

A Carta Magna transformou, por meio do art. 155, o antigo ICM em ICMS. Porém, não inibiu nenhum dos instrumentos que fomentaram a guerra fiscal. O termo, embora pejorativo, reflete a defesa de um princípio fundamental dos estados menos desenvolvidos na busca por crescimento econômico (Machado, 2010, p. 383). O abuso desse instituto gerou insegurança jurídica e instabilidade para o contribuinte conforme já exposto por Baleeiro (2010, p. 1377) a sua época já propondo mostrando o problema de credibilidade dos Estados² O campo de negociação ficou reduzido devido à alta possibilidade de quebra de expectativas. Vislumbrando uma solução, propõe um fundo de compensação, mecanismo muito semelhante ao que se pretende com o Comitê Gestor, apesar das diferenças de direito administrativo.

O princípio da segurança jurídica é basilar no âmbito tributário. A sistematização e a estabilização do sistema tributário garantem sua permanência. A credibilidade dos agentes tributários constitui mais um fator da segurança jurídica. Ávila (2011, p. 61) lembra que a segurança jurídica no Direito Tributário muitas vezes implica que os atos praticados começam na vigência de uma lei e terminam na vigência de outra. Mesmo diante de alterações legislativas, a estabilidade da lógica jurídica é fundamental para preservá-la. Caso o imposto não tivesse sofrido instabilidade e complexidade, talvez não existisse a reforma tributária conforme verificado na exposição de motivos (Brasil, 2024, itens 27, 31 e 32).

Outros aspectos que se destacam são a multiplicidade de tributos e a fragmentação daí decorrente. Regimes especiais e incentivos fiscais agravaram a imprevisibilidade do sistema. A questão maior que se impõe é na realidade a estabilização do sistema e a tentativa de conter o ímpeto legislativo na busca econômica ampla sem ruir a lógica jurídica do sistema.

As incertezas iniciais evidenciam a necessidade premente de definições claras e seguras ao contribuinte e aos entes federados. A ausência desse pressuposto pode gerar um ambiente fértil ao legislativo que desemboque em uma nova reforma. Reduzir o campo interpretativo aberto sobre bens e serviços ajuda efetivamente a identificar o sujeito ativo como um dos elementos constitutivos do fato gerador.

3 A definição de bem

O retorno aos conceitos fundamentais é estruturante para garantir maior segurança jurídica e minimizar o risco de que o sistema venha a necessitar de reforma novamente. Quando amplamente aceita, a definição produz, *ex ante*, o impacto de definir o instituto. Evita que outras interpretações sejam objeto de controvérsia, trazendo clareza, precisão e determinação. À medida que essa incerteza se reduz, aumenta a segurança do sistema. A análise do que constitui bem e do que constitui serviço é essencial para uma interpretação mais adequada do instituto. A Lei (Brasil, 2025, art. 3º, inciso I, alíneas ‘a’ e ‘b’) traz definições sobre operações com bens e serviços, mas exige interpretação sistemática para determinar o seu alcance.

Os principais dispositivos legais acerca da definição de bens se encontram na legislação civilista (Brasil, 2002, Livro II) mas ali há uma ênfase maior em classificações do que em definições.

Existe a vedação da lei tributária (Brasil, 1966, art. 110) em alterar as definições de direito privado para definir ou limitar competências tributárias. Desta maneira é necessário se socorrer da doutrina para se ter a definição.

Para Gomes (2012, p. 105) , o bem abrange utilidades materiais ou ideais. O autor compreende “bem” como gênero e “coisa” como espécie, está relacionada às utilidades patrimoniais. Sua concepção tem como principais eixos de análise o direito subjetivo e o valor econômico.

Diniz (2023), por um outro lado, limita a amplitude do conceito de bem a três condições: ser idôneo para atender um interesse econômico, possuir gestão econômica autônoma e subordinar-se juridicamente ao seu titular. Compreende o bem como uma coisa útil, apropriável e dotada de valor econômico. Nessa concepção, coisa representa o gênero, enquanto bem constitui a espécie caracterizada pela utilidade e pela possibilidade de apropriação. Sua análise fundamenta-se, portanto, na utilidade, na apropriação e no valor econômico.

Gonçalves (2022) considera bens as coisas materiais ou imateriais dotadas de valor econômico. Assim, uma coisa concreta ou imaterial economicamente apreciável pode ser considerada um bem. Sua concepção fundamenta-se na utilidade, no valor econômico e na possibilidade de apropriação.

Venosa (2013, p. 307) entende que o bem é aquilo que proporciona utilidade ao homem. Para o autor, o bem constitui uma espécie de coisa, sendo sua concepção orientada principalmente pelo valor jurídico e pela utilidade prática.

Pereira (2017) define o bem como tudo aquilo que agrada às pessoas, dentro de um espectro de definição ampla. Classificando como bem até a alegria de viver e um espetáculo de pôr-do-sol. Contudo, incorpora o conceito de bem jurídico, colocando-o dentro de uma relação jurídica. Divide-o em patrimonial, quando há valor econômico, e não patrimonial, quando tutelado pelo direito, porém sem valor econômico. Essa abordagem estabelece uma definição extremamente ampla de bem. Distingue a coisa como material e concreta, enquanto o bem pode apresentar natureza imaterial e abstrata. Sua concepção considera, portanto, a materialidade, a imaterialidade e a sensação de prazer proporcionada pelo bem.

Amaral (2018), o bem possui valor e constitui objeto de uma relação jurídica. O autor compreende coisa como gênero e bem como espécie, fundamentando sua análise principalmente nessa classificação formal.

Stolze e Pamplona Filho (2020) definem bem como toda utilidade física ou ideal que possa constituir objeto de direito subjetivo. Os autores não estabelecem diretamente uma relação de gênero e espécie entre bem e coisa, concentrando sua análise na utilidade e no direito subjetivo.

Por fim, Fiuza (1999) considera bem tudo aquilo que é útil e suscetível de apropriação. O autor concentra sua definição diretamente no bem, sem detalhar uma relação formal entre bem e coisa. Sua concepção fundamenta-se, principalmente, na utilidade e na possibilidade de apropriação.

Definições amplas de bem, como ser qualquer entidade sujeita de direito, expandem demais a base tributária e geram dúvidas quanto ao objetivo da norma. A amplitude dessa definição poderia implicar menor segurança jurídica e fazer incidir o imposto sobre coisas não suscetíveis à apropriação.

O legislador teve amplo escopo (Brasil, 2024) ao considerar qualquer bem, inclusive direitos, como sujeito ao imposto (Brasil, 2023). A base ampla parece dar estabilidade ao sistema, porém impõe riscos na implementação prática de uma sistemática capaz de avaliar bens não onerosos ou não suscetíveis de apropriação.

O entendimento de que o bem possui um caráter econômico alinha-se melhor ao intuito do legislador. Além disso, essa abordagem reduz o campo de incidência ao exigir apropriação prévia do bem. O legislador remeteu à lei complementar a tributação sobre operações não onerosas (Brasil, 2025, art. 4º, §1º), sem enfrentar diretamente a matéria. Tratar a operação não onerosa como exceção soa mais coerente com o ordenamento vigente e acompanha a opção do legislador delegando a lei complementar.

Com base nessa noção de valor econômico e necessidade de apropriação, se bem é algo dotado de valor econômico, não há incidência sobre coisas desprovidas de valor monetário, pois pressupõe a escassez do objeto. O ar, por não ser escasso nem apropriável, estaria fora da incidência. Por outro lado, o oxigênio comprimido em um cilindro é bem, uma vez que foi apropriado e tem valor econômico. A ação humana gera valor econômico. Desta maneira, coisas que não sofreram apropriação e tem valor econômico não estariam na incidência, como é o exemplo a luz solar que não é propriedade de alguém. Só passa a ser

quando sofre alguma apropriação, como é o caso da utilização da luz solar para geração de energia fotovoltaica. A ação humana não criou o bem mas o apropriou. Embora existam diferentes definições, a opção do legislador por bens onerosos ajuda na segurança jurídica.

Agora, o fato gerador não mais se limita a mercadorias que tem o pressuposto de estar no comércio. A partir do momento que se migra para a tributação do bem, os pressupostos mudam, deslocando-se o eixo da habitualidade para a onerosidade. As relações onerosas, mesmo quando não habituais, entram no escopo do fato gerador (Brasil, 2025, art. 4º, §4º), se desvinculando do conceito próprio de mercadoria e ampliando de fato o campo de incidência de forma ampla.

O próprio conceito de contribuinte vai além a idéia da habitualidade (Brasil, 2025, art. 21, I, b), trazendo à tona também o desenvolvimento de atividade econômica (Brasil, 2025, art. 21, I, a) e a forma profissional (Brasil, 2025, art. 21, I, c). Essas três hipóteses acima tratam apenas do fornecedor, sendo que ainda traz o adquirente (Brasil, 2025, art. 21, II) o importador (Brasil, 2025, art. 21, III) e outros que podem ser definidos em lei complementar (Brasil, 2025, art. 21, IV).

4 A definição de serviço

A necessidade da definição do que constitui serviço mostra-se necessária no novo ordenamento. Constatou-se que a definição de bem é genérica e ampla, porém a legislação passa a tratar de forma diferente a tributação entre bem e serviço. Em alguns casos como o serviço financeiro e os planos de saúde se verificam regimes específicos e que têm impacto tributário direto. A definição do escopo de cada um, em especial, onde se diferenciam, passa a ser essencial para a segurança do modelo, embora não seja objeto deste estudo. Outra dúvida é se as definições de serviço do antigo ISS e da prestação de serviço de transporte e comunicação no ICMS podem ser propriamente transplantadas para os novos tributos.

No plano da técnica legislativa, mantém-se a distinção entre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e os novos tributos. A CBS e o IBS incidem apenas sobre serviços. Eliminou-se o termo de qualquer natureza. Na prática, essa alteração é mais formal e não limita o escopo do IBS e da CBS. A definição de qualquer natureza é ampla. A sua retirada não restringe pois por definição a ausência dele já deixa clara a amplitude do imposto.

Segundo Machado (2010), entende a lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003 como *numerus clausus*. A previsão constitucional remete aquela lei complementar para definir quais são os serviços. No IBS e na CBS o cenário muda, pois a Lei

Complementar n.º 116/2003 não delimita as hipóteses de incidência dos novos tributos. A Lei Complementar n.º 214/2025, com alterações da Lei Complementar n.º 227/2026, adota definição residual de serviço, considerando serviço a operação que não seja classificada como operação com bem.

Não se verifica a aplicação da definição da Lei Complementar n.º 116/2003 para fatos geradores do CBS e do IBS, por se tratar de novo tributo. No conceito do ISS, por força do art. 156, III da CF/88³, se definia o serviço como aquilo que não era mercadoria. Como vimos anteriormente, independentemente da filiação teórica assumida, há uma grande diferença entre mercadoria e bem. Torna-se inviável sustentar o possível reaproveitamento da Lei Complementar n.º 116/2003.

Se essa aplicação fosse adotada, perder-se-ia a ideia inicial de incidência ampla. No passo seguinte, confundiriam-se mercadoria e bem, institutos distintos e específicos de cada tributo.

No modelo anterior, a distinção entre bens e serviços era estruturada a partir da separação entre mercadorias e serviços, sujeitos ao ICMS e ao ISS respectivamente. Mesmo não tendo eliminado toda a litigiosidade, havia uma delimitação relativamente mais estável. A circulação de mercadorias e os serviços eram separados. A Lei Complementar n.º 116/2003 definia a lista de serviços que reduzia o campo de incidência, mas também gerava conflitos sobre a taxatividade.

No IBS e na CBS, a lógica foi alterada. A incidência migra da oposição tradicional entre mercadoria e serviço, passando a recair sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e sobre serviços. A Lei Complementar n.º 116/2003 não delimita mais o conceito de serviço para fins de IBS e CBS, uma vez que agora é residual em relação ao bem.

A distinção entre bens e serviços no IBS e na CBS não deve ser representada como uma zona de sobreposição, mas como uma sequência. Primeiro, identifica-se se a operação envolve bem material ou imaterial, inclusive direitos. Se a resposta for positiva, a operação deve ser tratada como bem. O serviço é classificado de forma residual. Essa classificação é relevante porque influencia a definição do local da operação, a composição da alíquota do IBS e a aplicação do princípio do destino. Portanto, a insegurança jurídica não decorre de uma interseção normativa entre bens e serviços, mas da dificuldade de qualificar corretamente

operações concretas situadas em zonas de fronteira, como cessão de direitos, licenciamento, locação, arrendamento e certas atividades digitais.

No cenário atual, há uma definição precisa sobre o início do escopo de cada instituto e sobre as interpretações realizadas ao longo do tempo. As mercadorias estão definidas e os serviços também. Vê-se no caso que não haveria disputas sobre o que seriam mercadorias e o que seriam serviços. Sabe-se que isso não é perfeitamente correto (Brasil, 2025)⁴, porém do ponto de vista de segurança jurídica, é algo friccional⁵ e que pode mudar conforme as interpretações conforme que são feitas ao longo do tempo.

No contexto da instituição da CBS e IBS, ainda em transição, observa-se que a manutenção da Lei Complementar n.º 116/2003 geraria uma grande zona de conflito. Se o tributo incide sobre bens e serviços com uma base ampla de incidência, a limitação imposta pela lista de serviços comprometeria não só os objetivos, como estaria contra o texto legal, limitando a hipótese de incidência de forma indevida. Além disso, em 2033 (Brasil, 2023, art, 22, II, a) ocorrerá a extinção integral do ICMS e do ISSQN. A lista daquela lei foi especificada como serviço de qualquer natureza e não apenas serviços. Outro ponto que suscitaria a sua aplicação seria estabelecer a relação jurídica daqueles itens da lista de serviço que tem incidência mista de ISSQN e de ICMS. A sobreposição das figuras mercadoria e bem mais uma vez fortalece o argumento que a aplicação dessa lista de forma subsidiária não pode prosperar no ordenamento novo, por violar não só o intuito do legislador, como os conceitos iniciais dos novos tributos.

Historicamente, a súmula vinculante n.º 31 do STF (Brasil, 2017) que declarou a inconstitucionalidade da cobrança do imposto em aluguéis sobre coisa móvel, pois não configura serviço, mas disposição de bem. A situação atual é semelhante, visto que, na época, o Decreto-lei n.º 406 de 1968 em seu item 79 (Brasil, 1968, item 79) (locação de bens móveis) foi declarado inconstitucional. Isto demonstra um problema recorrente quando há essas listas fechadas e regimes diferenciados.

Para o contribuinte, essa lógica estabelece uma maior previsibilidade, pois, apesar de haver pontos de sobreposição entre as definições de bens e serviços, eles tendem a ser menores.

Em uma análise inicial, poderia se entender que a base ampla sanaria os problemas de definição, porém a regra matriz de incidência do IBS e da CBS internaliza a competência compartilhada para cobrança do tributo. Se mercadorias e serviços tivessem os mesmos locais para a realização do fato gerador, não haveria conflito. O sujeito ativo da relação tributária

será definido pelo local em que ocorre o fato gerador (Brasil, 2025, art. 11). Como cada ente federado fixará suas próprias alíquotas (Brasil, 2025, art. 14, II e III), o ato de classificar a operação como bem ou serviço, pode gerar alteração da sujeição ativa e, conseqüentemente, o valor final pago uma vez que cada sujeito ativo estabelecerá sua alíquota. A aplicação do princípio do destino para evitar a guerra fiscal, acabou recaindo diretamente na definição de bem e serviço, determinante para identificar quem seria o sujeito ativo, sem que isso impactasse a definição do responsável tributário.

A representação mais adequada não é a de interseção entre bens e serviços, mas a de uma ordem de enquadramento. A operação deve ser examinada, em primeiro lugar, pela existência de bem material ou imaterial, inclusive direitos. Havendo bem, a classificação se encerra como operação com bem. Não havendo esse enquadramento, examina-se sua eventual qualificação como serviço, em caráter residual. A dificuldade jurídica situa-se, portanto, na qualificação das operações de fronteira, e não em uma área comum entre as duas categorias. É na identificação e separação entre bens imateriais, direitos e serviços propriamente ditos que se dá o escopo dessa análise limítrofe.

A falta de uma lista de serviços e a definição residual dos mesmos levanta a questão se qualquer atividade humana remunerada não atrelada a um bem seria um serviço tributável. A questão principal, porém, é definir a natureza jurídica dessa operação. Tradicionalmente, a relação de trabalho tinha um caráter de subordinação. Atualmente, com tendências como a pejetização e outros artificios jurídicos, a relação de trabalho aproxima-se mais de uma prestação de serviço quando não prestada em seus moldes tradicionais.

Para Benjamin, Marques e Bessa (2021), a definição de serviço, inspirada no Código de Defesa do Consumidor (CDC), é aquela atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração (Brasil, 1990, art 3º, §2º).

Se o serviço depende da prestação de uma atividade, entende-se que está atrelado a uma atividade humana, não a uma relação patrimonial. Ademais, essa atividade deve estar disponível para consumo e ser adquirida por alguém. Finalmente, condiciona-se a remuneração, em consonância com a onerosidade prevista na legislação tributária.

Quando o indivíduo não está coberto por relação de trabalho formalmente estruturada, poderá estar prestando um serviço. Como a legislação tributária não distingue situações com ou sem habitualidade, o indivíduo também acaba sujeito ao IBS e à CBS quando pratica operações onerosas, quando, por exemplo, exerce atividade profissional.

A unificação da definição de bem e serviço em um único imposto, tende-se a reduzir as controvérsias judiciais. Resta apenas discutir se algo não se enquadraria nem como bem nem como serviço. Até agora, na acepção do texto legal e segundo suas limitações, não foi possível encontrar um item que ficaria fora do campo de incidência. Caso se venha a limitar o campo de incidência⁶, teremos novamente um incentivo a batalhas jurídicas sobre a definição dos institutos, contrariando o princípio de simplicidade (Brasil, 1988, art. 145, §3º) e a busca pela uniformização (Brasil, 2024, item 202 a 207), dois do rol de motivos da reforma.

Essa também foi a finalidade da legislação que concebe o serviço como tudo que não é bem (Brasil, 2025, art. 3º, I, b). Do ponto de vista normativo, esse comando afasta a limitação do campo de incidência do ISS, antes *numerus clausus* pela lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003.

O impacto econômico dessa simples definição é significativo, pois fulmina a ideia de que apenas uma parte da atividade econômica deve ser tributada. Antes, apenas mercadorias e serviços. Agora, bens e serviços integram o campo de incidência, abandonando também as ideias de habitualidade e intuito comercial existentes nas mercadorias. A captura da capacidade econômica também se expande com ampliação da base sujeita a tributação.

No plano metodológico, ainda há diferença entre a estrutura utilizada no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Há a caracterização da natureza do tributo (imposto), seguido do verbo (circulação) e, por último, sobre o que incide (mercadorias e serviços). No IBS e na CBS, registra-se apenas a natureza do tributo (imposto e contribuição) e, em seguida, o objeto de incidência (bens e serviços).

O legislador transferiu à Lei Complementar algumas definições fundamentais do imposto, como o conceito nuclear, permitindo-lhe determinar o que seria ou não tributado.

O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas (Brasil, 2025, art. 4), mas também autoriza que operações não onerosas podem ser tributadas quando expressamente previstas (Brasil, 2025, art. 4, §1º)⁷.

O legislador ampliou significativamente o campo de incidência do imposto. A própria definição de conceitos relativamente abertos permite diversas linhas jurídicas, especialmente quando importa os conceitos do direito civil.

5 Segurança jurídica do fato gerador

Mais importante do que a clareza na definição do que seria o bem e o serviço, é avaliar a segurança desse novo ordenamento e clarificar quais são os riscos desse modelo.

Não atende o princípio constitucional da eficiência criar um sistema com as mesmas falhas do modelo anterior.

A segurança jurídica é outro item que exige análise aprofundada. Como foi visto aqui, as listas de serviço são discutidas há muito tempo, como é o caso do Decreto-Lei n.º 406. A segurança do significado não é exatamente o objeto das listas de serviços. Elas, por um lado, definem a incidência do tributo. No entanto, por vezes são genéricas, e faltam-lhe a clareza dos institutos que estabelecem.

A Lei Complementar n.º 214/2025 afastou-se dessa tendência normativa e deixou de definir diretamente os institutos. Alguns dos institutos jurídicos podem ser interpretados através do art. 110 do CTN para incorporar os institutos do direito civil, sem criar novos conceitos e novos problemas. Essa técnica, apesar de não produzir longos textos com definições, tende a ser muito mais segura no âmbito jurídico. O instituto, amplamente debatido durante muito tempo, em tese deve gozar de confiabilidade, pois poucas alterações são feitas quando as definições foram estabilizadas pelos demais ramos do direito. A definição de bem, independente da corrente teórica, tem uma variabilidade ínfima se comparado a institutos abstratos que não passaram pelo teste do tempo.

Por outro lado, a definição de regimes diferenciados do IBS e CBS suscita debate sobre o objeto do regime. Para aqueles objetos já estabilizados na doutrina, essa tendência metodológica parece trazer segurança jurídica. Embutir institutos já plenamente definidos, simplesmente garante que o risco de cognoscibilidade tende a ser apenas o risco de incerteza do instituto. Se o risco de cognoscibilidade é baixo em função de já ter sido objeto de diversas decisões que vêm em um único sentido, temos também a confiabilidade. A manutenção das expectativas é uma das partes da segurança jurídica (Ávila, 2011, p. 183), sendo a confiabilidade elemento essencial para garantir a não surpresa.

Assim como o instituto foi importado, qualquer alteração interpretativa, deveria repercutir em todo o ordenamento jurídico, não apenas no direito tributário. Essa perspectiva, conforme a teleologia do art. 110 do CTN merece um reconhecimento. Importar a definição de “bem” do direito privado e, *contrario sensu*, definir “serviço”, em vez de estabelecer listas de incidência, embora em um primeiro momento pode afetar a cognoscibilidade do conceito de bem, aumenta a confiabilidade do modelo. A eventual incerteza inicial da acepção da palavra dilui-se com o uso contínuo, pois o instituto deve ser definido a cada incidência. Sua aplicação constante estabiliza a definição sempre que necessário.

Observa-se isso na definição de mercadoria. Segundo Carrazza (2012, p. 48) é o bem móvel corpóreo sujeito à atividade mercantil, conceito devidamente importado da ideia de

bem móvel corpóreo do direito civil. Esse foi um fator de estabilização do sistema. A definição de atividade mercantil, por um outro lado, era um dos fatores de discussão. Materializada na discussão sobre a incidência do ICMS ou do ISS na remessa para industrialização de um dos itens da lista de serviço. Se é atividade mercantil, como decidido pelo STF, passa a ter a estabilização da definição e apesar do risco de cognoscibilidade inicial, uma vez definido, ele é reduzido ao risco da decisão.

Percebe-se risco similar na definição do bem. A vantagem dessa abordagem jurídica reside na maior amplitude do instituto, reduzindo zonas de indefinição. A principal questão refere-se às fronteiras entre bens e serviços da Figura 2. Fica claro que haverá discussão entre o que é bem imateriais, direitos e serviços. Essa discussão suscitará debates sobre a alíquota aplicável em função da efetiva definição precisa de sujeição ativa do Estado e do Município.

6 Conclusão

Por meio de análise, constatou-se que a EC n.º 132/2023 e a LC n.º 214/2025 trouxeram inovações ao ordenamento jurídico. A maior parte visa simplificar tributos e reduzir sua quantidade. A adoção do IVA Dual de competência compartilhada permite a redução do custo de *compliance* pela possibilidade de redução da base normativa e ao mesmo tempo atende ao princípio da capacidade contributiva, por meio da não cumulatividade e da transferência da carga tributária para o consumidor final.

A definição precisa de bem e de serviço é necessária de maneira a minimizar o impacto do espaço interpretativo entre as correntes doutrinárias. Optou-se por uma definição mais ampla de bem, com intuito de minimizar as zonas cinzentas entre bens e serviços. Além disso, é imprescindível a apropriação econômica do bem, como forma de efetivamente definir a incidência. Excluir a relação de trabalho propriamente, salvo quando uma operação autônoma de prestação de serviços, é coerente na relação do CBS e da IBS. Não se deve confundir a relação jurídica de trabalho com a do serviço.

Constata-se que a segurança jurídica na CBS e IBS depende, sobretudo, do comprometimento do legislador em garantir a estabilidade dos conceitos de bens e serviços estáveis ao longo do tempo. Apesar de haver um certo escopo de definição de bem e por conseguinte serviço, deve-se atentar a essa definição. O Direito do consumidor fornece importantes subsídios, e, em conjunto com os civilistas, contribui para reduzir significativamente as margens de variação interpretativa. Importar os institutos sem a criação

de novas figuras de mesmo nome é essencial para garantir a previsibilidade e a coerência do modelo.

Por fim, cabe ao legislador infraconstitucional atuar com parcimônia, preservando a segurança jurídica e evitando alterações conceituais que possam prejudicar novamente a estabilidade do arcabouço jurídico tributário.

Em síntese, a consolidação de conceitos estáveis de bem e de serviços reduz incertezas, mas impõe ao legislador o desafio de manter essa estabilidade. Futuras regulamentações devem priorizar essa estabilidade para evitar a litigiosidade.

¹na redação vigente da LC n.º 214/2025, considerada em sua versão compilada

² “A solução lógica seria que inexistisse diferença de alíquota entre operações internas e interestaduais. Um fundo de compensação entre os Estados Federados deveria redistribuir o imposto entre eles, em trinta dias. Mas a desconfiança total que um Estado demonstra ter em relação às contas de outro inviabiliza outro sistema mais rápido, eficiente e menos oneroso para o contribuinte. Os Estados, por inércia, incapacidade, ou descrença, transferem — e a Constituição Federal os contempla — os encargos de seu próprio interesse para os ombros dos contribuintes.”

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

⁴vide tema 816 do STF

⁵É possível observar, por exemplo, no Recurso Extraordinário n. 882.461 (disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4755293>, acesso 25 de maio de 2025) que houve um conflito de competência sobre a incidência do ISS e do ICMS nas operações de remessa para industrialização. O entendimento foi que não se incide o ISS nas etapas intermediárias que a natureza inclui uma industrialização do objeto. A incidência ficou clara como recaindo sobre o objeto, com o cabimento do ICMS.

⁶Neste momento, trata-se do campo de incidência, e não das eventuais isenções ou de outras figuras legais

⁷§ 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar.

Referências

AMARAL, Francisco. Direito civil: introdução. 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ARNOLD, Jens Matthias et al. The reform of Brazil's consumption tax system: a historic achievement. Paris: OECD Publishing, 2025. OECD Economics Department Working Papers, n. 1848. Disponível em:

https://www.oecd.org/en/publications/the-reform-of-brazil-s-consumption-tax-system_2a85e559-en.html. Acesso em: 25 jun. 2026.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 25, p. 83-103, 2011.

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atual. por Misabel A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. ISBN 978-85-309-0471-5.

BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Claudia L.; BESSA, Leonardo R. Manual de direito do consumidor [livro eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. ISBN 978-65-5614-463-4.

BIRD, Richard M. The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country. *The School of Public Policy Publications*, v. 5, n. 12, mar. 2012

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: Planalto. Acesso em: 25 jun. 2026.

BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.

Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 jun. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 jun. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Lista de serviços anexa: item 79 – Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406compilado.htm. Acesso em: 18 mai. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 jun. 2026.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Seção 1, n. 180, p. 12563–12570, 12 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm. Acesso em: 25 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 26 jun. 2026.

BRASIL. Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*: seção 1, edição extra B, Brasília, DF, p. 1, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214compilado.htm. Acesso em: 26 jun. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa

mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Lei nº 10.893, de 13 julho de 2004, a Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga dispositivos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 14 jan. 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 26 jun. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos ao Projeto de Lei Complementar nº 38, de 26 de março de 2024 (Exm-038-24-MF). Brasília, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/exm/Exm-038-24-MF.doc. Acesso em: 19 mai. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Reforma Tributária – perguntas e respostas. Brasília, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 17 mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29 set. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=2774106&docTP=TP>. Acesso em: 18 mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 882.461. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4755293>. Acesso em: 25 mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmulas vinculantes: aplicação e interpretação pelo STF. 2. ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2017. 312 p. ISBN 978-85-61435-86-8. Disponível em:

https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaNaJurisprudencia/anexo/Livro_Sumulas_Vinculantes_2_edicao.pdf. Acesso em: 18 mai. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 816 da repercussão geral. Recurso Extraordinário n. 882.461/MG. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 21 maio 2015. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 11 jun. 2015. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=816>. Acesso em: 26 jun. 2026.

CANADA REVENUE AGENCY. Definitions for GST/HST. Ottawa: Government of Canada, 2026.

CANADA REVENUE AGENCY. Charge and collect the GST/HST. Ottawa: Government of Canada, 2026. Disponível em:
<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-collect-which-rate.html>. Acesso em: 25 jun. 2026.

CANADA REVENUE AGENCY. Place of Supply in a Province – Overview. Ottawa: Government of Canada, 2026.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil. v. 1. 40. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. e-book. ISBN 978-65-5362-804-5.

FIÚZA, César. Direito civil: curso completo. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: [s.n.], 1999. e-book.

GOMES, Orlando. Direitos reais. 21. ed. rev. e atual. Luiz E. Fachin (atual.). Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro – parte geral: dos bens. v. 1. 20. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Cap. II.

GOODS AND SERVICES TAX COUNCIL. About Us Archive. New Delhi: Ministry of Finance, Government of India, [s.d.]. Disponível em:
<https://gstcouncil.gov.in/about-us-archive>. Acesso em: 25 jun. 2026.

GOVERNO DO BRASIL. Reforma Tributária – regulamentação. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em:

<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>.

Acesso em: 21 abr. 2025.

ÍNDIA. Department of Revenue. Concept Note on GST. New Delhi: Department of Revenue, 2026.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil: v. I / Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Giovanni Padilha da. ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo. 2017. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017. Disponível em: repositório e_Buah/Universidad de Alcalá. Acesso em: 24 jun. 2026.

STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Manual de direito civil – volume único. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.