



A cláusula de essência na reforma tributária sobre o consumo

12/03/2026

A formulação de uma pergunta

Com muita alegria apresento este artigo de estreia da coluna quinzenal *Atualidades Tributárias*, em que pretendo meditar sobre temas de interesse do sistema jurídico-tributário brasileiro.

Nesta primeira oportunidade, gostaria de examinar um aspecto que possivelmente gere litígios na chamada reforma tributária sobre o consumo que é a ressalva de que a não-incidência de IBS e CBS sobre certas operações societárias não se aplica caso tais atos ou negócios jurídicos constituam, na essência, operação onerosa com bens ou serviços, tal como prevista no §1º do artigo 6º da LC 214/25.

Em outras palavras, apesar de existir, no caput do artigo 6º da LC 214/25, a previsão de não-incidência de IBS e CBS que abrange, entre outras hipóteses, uma série de operações societárias que serão apontadas oportunamente, o próprio §1º do mesmo artigo prescreve que haverá incidência das referidas exações quando tais transações constituírem, na essência, operações onerosas com bens ou serviços.

A ideia desse artigo é refletir um pouco sobre o que caracteriza a “essência” de uma “operação onerosa com bens ou serviços” a ponto de atrair a incidência de IBS e CBS sobre tais operações.

Sobre a relevância do tema e uma nova pergunta

O que uma discussão, como essa, pode nos agregar?

Google Gemini

Creio que com a expressão “constituam, na essência, operação onerosa com bens ou serviços”, o legislador nos obriga a uma delimitação relevante, que é a demarcação do núcleo da materialidade do IBS e da CBS. Essa demarcação deve ser clara o suficiente para que sejamos aptos a discernir quando certas operações societárias constituem, ou não, “operações onerosas com bens ou serviços”.

Ocorre que a resposta à questão “qual a materialidade do IBS e da CBS?” permite a tomada de um caminho “curto”, que me parece incompleto, ou um percurso longo, com maiores obstáculos e que demanda grande esforço de motivação.



Charles McNaughton

Sobre o caminho curto e seu problema

O caminho curto é dizer “a materialidade do IBS e da CBS é o fornecimento de bens ou serviços”. E “fornecimento”, dizem as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do artigo 3º da LC 214/25, é a “entrega ou disponibilização de bem material”, a “instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito” e a “prestação ou disponibilização de serviço”.

O caminho curto, portanto, é dizer que qualquer operação que tenha por objeto a disponibilização de um bem ou serviço gera a incidência do gravame.

E isso que estou chamando de “caminho curto” pode ser aliado a uma noção da reforma que é a tal base ampla da incidência: qualquer disponibilização de bem ou direito gera a incidência dos gravames, o que é positivo por se evitar uma base fragmentada, como ocorria antes da reforma.

Tal caminho, porém, guarda um obstáculo que é o artigo 6º da LC 214/25. Esse dispositivo prescreve uma lista de diversos casos em que o IBS e a CBS não incidem sobre a “entrega de bens ou serviços”.

Vejamos, por exemplo, os próprios incisos III a VII, de tal dispositivo, que lista as transações societárias que, como regra geral, não geram a incidência do gravame, mas pode vir a atrair a oneração caso revelem, na essência “transação onerosa com bem ou serviço”. A previsão é a seguinte:

“Art. 6º O IBS e a CBS não incidem sobre:

(...)

III – baixa, liquidação e transmissão, incluindo alienação, de participação societária, ressalvada a transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos in natura ou de outra

forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção;

IV – transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital, ressalvada a transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos in natura ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção;

V – rendimentos financeiros, exceto quando incluídos na base de cálculo no regime específico de serviços financeiros;

VI – recebimento de dividendos e de juros sobre capital próprio, de juros ou remuneração ao capital pagos pelas cooperativas e os resultados de avaliação de participações societárias, ressalvada a transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos in natura ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; e

VII – demais operações com títulos ou valores mobiliários, com exceção do disposto para essas operações no regime específico de serviços financeiros.”

Reflitamos sobre a lista acima. A rigor, por exemplo, uma alienação de valor mobiliário envolve a entrega onerosa de um bem. Por que, como regra geral, o IBS e a CBS não incidem sobre tais operações e a oneração se dá, apenas, quando, na “essência”, tais operações constituírem operações onerosas com bens ou serviços?

A resposta curta à pergunta “qual é a materialidade do IBS e da CBS?” tem como ponto cego o conteúdo do artigo 6º da LC 214/25.

Sobre o segundo caminho

O segundo caminho à pergunta “qual a materialidade do IBS e da CBS” é um pouco menos direto. Ele pode partir de uma série de vestígios de uma materialidade dos referidos tributos que não é tão óbvia no texto.

Primeiro, o inciso VIII do §1º do artigo 156-A do texto constitucional prevê que o IBS e a CBS são não-cumulativos. Com exceção à não cumulatividade há as aquisições para o “uso e consumo pessoal”.

Ao mesmo tempo, o inciso II do §4º do artigo 156-A, do texto constitucional, prescreve que, para fins de distribuição do IBS, o Comitê Gestor do Imposto Sobre Bens e Serviços distribuirá o produto da arrecadação do imposto ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

Creio que a conjugação de tais dispositivos nos autoriza a concluir que o IBS e a CBS incidem sobre operações que estão inseridas em um “ciclo de consumo”, isto é, em uma cadeia econômica que terminará, ao final, em uma relação de consumo.

Mas, como reforço ao argumento de que o IBS e CBS incidem em operações que ocorrem em um ciclo de consumo, pondero que o parágrafo único do artigo 18 da Emenda Constitucional n. 132/23 prescreve que o eventual acréscimo de arrecadação em razão de aumento da arrecadação poderá ser considerado como fonte de compensação da tributação incidente sobre “o consumo de bens e serviços”.

Tenho alguns argumentos para reforçar essa disposição que desenvolvi, em parceria com Cristiane Pires McNaughton, no livro “Curso de IBS e CBS” [1]. Não terei espaço para assim o fazer no presente artigo, mas acredito que, para o propósito do presente estudo, as considerações travadas já sejam suficientes.

Logo, parece que a conclusão que aproxima o “fornecimento de bens e serviços” ao “consumo” não está, digamos assim, muito longe do texto constitucional, especialmente, pensando-se toda a discussão que envolveu a formulação da reforma.

Sobre a essência de operações onerosas com bens ou serviços e uma proposta de solução

Se a materialidade do IBS e da CBS é o fornecimento de bens e serviços que ocorrem em um ciclo direcionado ao consumo, operações societárias como fusão, cisão, alienação de participação societária, entre outras, não revelam, como regra geral, a incidência do gravame, porque não representam operações que se vinculem a um futuro fornecimento de bem ou serviço a um consumidor.

Partindo-se dessa premissa, a situação se modificaria quando tais operações revelarem, de modo substancial, a transferência de mercadorias. Ou seja, se houvesse situações que, a pretexto de transferência participação societária, envolvessem o mero fornecimento de estoques, a incidência do IBS e CBS ocorreria.

Nesse contexto, o que o §1º do artigo 6º da LC 214/25 viria coibir é a dissimulação, ou seja, a roupagem societária que encobre a compra e venda. Em suma, seria um dispositivo antievasivo que busca coibir a simulação.

Um problema que persiste

Spacca

Ainda assim, termos como “essência” revelam um caráter vago. É possível que surjam zonas de penumbra preocupantes. Imagine-se, por exemplo, a situação de uma transação societária que envolve uma pessoa jurídica que detenha um patrimônio que não se resuma ao estoque. Qual o nível de substância da pessoa jurídica que se exige para que prevaleça a operação como “societária” e não sujeita à incidência?

Embora tal pergunta possa ser complexa, tenho para mim que o norte a ser seguido é o seguinte: essa previsão não deve ser vista como uma válvula para que operações societárias sejam alvo de tributação. É, repito, uma coibição da conduta evasiva de se simular a venda de estoque em uma roupagem societária. Por isso, entendo que deve ser aplicada, apenas, para situações em que há manifesta e comprovada simulação.

É evidente, por outro lado, que termos vagos que delimitam os confins da incidência de tributos geram incerteza e tendem a acarretar litígios. Cabe à comunidade jurídica refletir sobre eles, a fim de que diálogos se iniciem e o sistema da reforma alcance uma maturação que lhe convém.

Agora, a cláusula da essência não amplia a incidência do IBS e da CBS sobre transações societárias. Trata-se, sim, de uma ferramenta para se impedir que a forma societária seja utilizada para encobrir operações que, em substância, integram o ciclo econômico de consumo.



[1] McNAUGHTON, Cristiane Pires. McNAUGHTON, Charles William. **Curso de IBS e CBS**. São Paulo: Editora Noeses, 2025, pp. 42 e seguintes.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mar-12/clausula-de-essencia-na-reforma-tributaria-sobre-o-consumo/>