

O enigma entre operações e fornecimento na reforma tributária

29/03/2026

Ao analisar a Lei Complementar nº 214/2015 do ponto de vista linguístico, evidencia-se não apenas a existência de uma dificuldade interpretativa pontual, mas uma fragilidade estrutural na própria formulação de seus conceitos fundamentais sobretudo no que tange à relação entre os termos operações e fornecimento. Longe de constituir uma questão meramente terminológica e desprovida de relevância jurídica, essa imprecisão compromete a delimitação da hipótese de incidência tributária e, por isso, apresenta potenciais reflexos sobre a previsibilidade, a segurança jurídica e a coerência sistêmica do novo modelo de tributação do consumo.

Ao definir as categorias operacionais centrais do novo regime, o artigo 3º da LC nº 214/2025 recorre a uma estratégia semelhante à observada em ordenamentos que adotam o IVA (imposto sobre o valor agregado) e o GST (*Goods and services tax*) como modelos de tributação sobre o consumo. Contudo, a técnica legislativa empregada no Brasil parece ser menos precisa do que a desses sistemas, pois demonstra ser híbrida e assimétrica, já que não é possível identificar com certeza qual a intenção do legislador quanto à relação entre operações e fornecimento.

Ainda que o artigo 4º da referida lei estabeleça que “o IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços”, complementando, no §2º, que “considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação”, permanece a indeterminação conceitual quando a leitura de tal dispositivo é feita de forma sistemática. Dessa forma, se a lei utiliza a linguagem das operações, mas estrutura a incidência tributária com base no fornecimento, a identificação da base conceitual — IVA ou GST — é condição prévia para a adequada interpretação do novo regime, pois o primeiro apresenta hipótese de incidência restrita, ao passo que a do segundo é mais ampla.

Dificuldade de compreensão da legislação

Sob a perspectiva linguístico-sintático, a redação do inciso I, alínea “a”, do artigo 3 da LC nº 214/2025 apresenta um vício estrutural que dificulta a compreensão exata da mensagem legislada. Ao dispor “consideram-se operações com bens”, seguido da oração “todas e quaisquer que envolvam bens”, o legislador constrói uma estrutura linguisticamente incompleta, pois o pronome relativo “que” exige um antecedente expresso, ao qual possa se referir, elemento que não aparece de forma explícita no texto da lei. A leitura do dispositivo



suscita, assim, uma lacuna imediata: todas e quaisquer, o quê?

A expressão “todas e quaisquer” desempenha função meramente quantitativa, sendo insuficiente para substituir o núcleo da oração. O esperado seria a presença expressa de um termo adicional que completasse a estrutura, como: consideram-se operações todos e quaisquer *negócios* que envolvam bens” ou “todos e quaisquer *fornecimentos* que envolvam bens”. Ainda que o emprego do feminino em “todas e quaisquer” possa sugerir a repetição do próprio termo *operações*, tal solução conduz a uma definição autorreferente, na qual o conceito seria explicado por meio de si próprio, o que compromete sua função delimitadora na norma.

A ausência desse termo adicional impõe ao intérprete a necessidade de reconstruir o enunciado normativo por meio da interpretação sistemática, buscando em outros dispositivos os elementos necessários à sua complementação. Trata-se, todavia, de um procedimento indesejável em matéria tributária diante das exigências de certeza, tipicidade e precisão inerentes ao princípio da legalidade. Logo, há uma falha que transcende a mera imperfeição estilística e redacional, projetando efeitos concretos sobre a delimitação da hipótese de incidência e comprometendo a própria aplicação da norma.

Problema em expressão do conteúdo

A redação do enunciado também apresenta um problema de repetição do termo “bens”, o qual aparece tanto na expressão “operações com bens” quanto na oração “que envolvam bens”, tornando a definição pouco informativa. Em vez de delimitar o conteúdo da categoria, a norma se limita a reiterar o próprio elemento que deveria definir, incorrendo numa definição circular, tal como ocorre com uma formulação do tipo “define-se X como aquilo que é X”, o que não acrescenta conteúdo semântico relevante.

A dificuldade de compreensão não decorre, portanto, de uma questão de estilo, mas de uma falha estrutural da linguagem normativa. Nesse sentido, é pertinente recordar o ensinamento de Hart, segundo o qual não é o direito que é incompleto, mas o vocabulário por meio do qual ele se expressa, já que os termos admitem diferentes acepções conforme o contexto.

Na sequência, ao tratar do fornecimento, no inciso II do artigo 3, o legislador apresenta suas formas de manifestação: entrega ou disponibilização de bem material; instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direitos; e prestação e a disponibilização de serviço.

Entrega de bens na prestação de serviços

Spacca



A partir de uma leitura orientada pelo modelo do IVA — no qual a hipótese de incidência se estrutura a partir da cessão de bens e da prestação de serviços —, é possível sustentar que o termo elidido na alínea “a” do inciso I do artigo 3º corresponde a fornecimento, compreendido exclusivamente nas modalidades previstas no inciso II, isto é, na entrega ou disponibilização de bens materiais e imateriais e na prestação de serviços. Nessa perspectiva, a interpretação seria restrita, de modo que o fornecimento esgotaria a amplitude do conceito de operações.

Tal entendimento encontraria fundamento no §2º do artigo 4º, se fosse interpretado de forma isolada, sem a consideração das hipóteses previstas em seus incisos, na medida em que o legislador estabelece expressamente que: “considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação”. Essa interpretação encontra paralelo na Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), cujo artigo 14 define a cessão de bens como a transferência do poder de dispor de bem material como proprietário, enquanto o artigo 24 dispõe que a prestação de serviços corresponde a toda operação que não constitua cessão de bens, abrangendo inclusive, cessão de bens imateriais, obrigações de não fazer e permissões de uso.

Entretanto, a sistemática da própria lei permite uma leitura diversa, já que a alínea “b” do inciso I do artigo 3º retoma expressamente o termo “operações” ao prescrever que operações com serviços são “todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a””. Além disso, o inciso II do artigo 3º apresenta o fornecimento como uma das manifestações de operações. Nessa perspectiva, o fornecimento não se confunde com operações, mas constitui uma de suas espécies, não esgotando o conceito mais amplo. Essa segunda leitura afasta o modelo brasileiro da lógica do IVA e o aproxima do GST, no qual o conceito de *supply* desempenha função unificadora, abrangendo várias formas de realização de operações econômicas.

Logo, a impropriedade sintática do artigo 3º, inciso I, alínea a, não constitui um vício isolado, mas revela uma indefinição mais profunda quanto à estrutura conceitual do tributo. A oscilação entre categorias tradicionais do IVA e a adoção implícita da lógica próxima ao GST reforça a percepção da adoção de um modelo híbrido, cuja falta de precisão compromete a coerência interna do sistema e dificulta sua adequada interpretação.

Incidência do tributo no sistema GST

No sistema GST adotado pela Índia, a hipótese de incidência do tributo é estruturada a partir do conceito de *supply*, que é claramente definido na Seção 7 (1) (a) da *Central Goods and Services Tax Act* (CGST), 2017, abrangendo diversas operações, como venda, transferência, troca, permuta, locação, aluguel, licenciamento e outras formas de disposição de bens e serviços, realizadas no curso da atividade econômica e, em regra, mediante contraprestação.

A legislação brasileira reproduz, em grande medida, a mesma lógica ao dispor, no artigo 4º, §2º, que operação onerosa corresponde a qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo várias hipóteses, como: compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; locação; licenciamento, concessão, cessão; mútuo oneroso; doação com contraprestação em benefício do doador; arrendamento, inclusive mercantil; e

prestação de serviços.

Constata-se que, ao não delimitar expressamente o alcance do conceito de operação e ao equipará-lo ao fornecimento, incluindo hipóteses apenas a título exemplificativo, o legislador acaba transferindo à administração pública e ao Poder Judiciário a tarefa de definir a extensão das situações tributáveis, ampliando a margem de incerteza.

A análise dos dispositivos revela, portanto, que a Lei Complementar nº 214/2025 combina elementos de diferentes modelos de tributação sobre o consumo de maneira assimétrica. Se, de um lado, o conceito de fornecimento delineado no artigo 3º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” se aproxima da lógica do IVA por se apoiar em categorias juridicamente delimitadas, de outro, a noção de operações apreendida a partir do inciso I do artigo 3º e dos incisos I a VIII do §2º do artigo 4º da referida lei assume contornos mais amplos e indeterminados, remetendo a uma lógica funcional semelhante ao conceito de *supply* dos sistemas de GST.

Sobreposição entre categorias distintas

Ao equiparar “operações com bens e serviços” a qualquer fornecimento com contraprestação, o artigo 4º, §2º da LC nº 214/2025 promove a sobreposição entre categorias originalmente distintas, esvaziando a função estruturante do conceito de operação. No entanto, ao incluir, em seus incisos, hipóteses de caráter exemplificativo, o próprio dispositivo sugere maior amplitude ao conceito, indicando que as situações ali previstas não se esgotam nas hipóteses expressamente elencadas. O resultado é a conformação de um modelo que combina referências ao IVA no plano descritivo e aproximações ao GST no plano estrutural, sem alcançar coerência interna, o que compromete a clareza e a consistência do regime.

Se a hipótese de incidência do tributo recai sobre o fornecimento oneroso, como prescreve o artigo 4º, impõe-se a seguinte indagação: qual seria a utilidade normativa da manutenção do termo *operações* na estrutura legal da hipótese de incidência tributária? Em um modelo alinhado ao IVA, seria suficiente a referência direta à cessão de bens e à prestação de serviços, sem a necessidade de uma categoria intermediária.

A introdução do conceito de operações sugere a intenção de instituir uma categoria mais ampla do que a mera cessão de bens e prestação de serviços, destinada a abarcar o conjunto das manifestações economicamente relevantes, dentro das quais o fornecimento figuraria como uma das possibilidades de tributação. Contudo, essa função não é explicitada pelo legislador e acaba esvaziada pelo próprio artigo 4º, §2º, que reduz as operações tributáveis ao fornecimento com contraprestação.

Assim, o termo “operações”, embora potencialmente dotado de função estruturante, revela-se, na forma como foi empregado, redundante ou, no mínimo, insuficientemente desenvolvido, contribuindo para a falta de clareza e coerência do sistema. O resultado é uma aproximação incompleta ao modelo do GST, na medida em que se reproduz a lógica funcional de um conceito amplo e agregador, mas sem a densidade normativa necessária para conferir unidade, previsibilidade e consistência ao sistema.

‘Operações’ no âmbito do ICMS

Na tentativa de identificar a intenção do legislador, é possível recorrer, por analogia, ao uso do termo “operações” no âmbito do ICMS, ainda que tal conceito não tenha sido empregado pela Constituição em relação ao ISS, cuja materialidade também foi incorporada à hipótese de incidência do IBS e da CBS.

Conforme leciona Roque Carrazza, o ICMS incide sobre a realização de operações jurídicas relativas à circulação de mercadorias, sendo indispensável a conjugação dos elementos operação, circulação e mercadoria para a configuração do fato gerador. Trata-se da tributação de operações jurídicas que têm por objeto mercadorias, realizadas no âmbito de relações negociais que se desenvolvem ao longo da cadeia econômica, desde o produtor até o consumidor final.

Embora dotado de amplitude, o conceito de operações aplicado no ICMS mantém natureza jurídica e estrutura tipificada, o que o distingue de uma concepção puramente econômica. Ainda assim, sua utilização revela uma preocupação em captar a dinâmica da circulação econômica, o que permite identificar, também nesse caso, uma aproximação funcional — ainda que não sistemática — com a lógica subjacente ao conceito de *supply* nos modelos de GST, afastando-se da rigidez categorial própria do IVA, centrada na distinção entre cessão de bens e prestação de serviços.

A análise dos artigos 4º e 5º da LC nº 214/2025 demonstra que a reforma tributária não carece propriamente de definição conceitual, mas apresenta uma construção normativa que, embora delimite os elementos centrais da incidência, deixa espaços relevantes para dúvida interpretativa. A relação entre operações e fornecimento é formalmente estabelecida pelo legislador, mas a forma como tais conceitos são articulados ao longo de todo o texto legal não assegura a necessária precisão, o que transfere ao Poder Judiciário o dever de delimitar a tarefa de definir o alcance efetivo da norma.

Essa opção legislativa repercutirá diretamente sobre o planejamento econômico e sobre as decisões de investimento, pois impede a estimativa segura do custo fiscal das atividades. O tributo deixa, portanto, de constituir um dado previsível do planejamento empresarial e passa a depender de interpretações administrativas futuras e de construções jurisprudenciais contingentes, incorporando um componente estrutural de incerteza ao custo da atividade econômica.

Referência bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS*. Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

BASILAVECCHIA, Massimo. *Corso di Diritto Tributario*, terza edizione, Torino, 2025.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo, 2003.

COMELLI, Alberto. *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo 'spazio unico europeo dell'IVA', La direttiva del consiglio 'contro le pratiche di elusione fiscale' e l'abuso del diritto'*,

in “Direito e Prática Tributaria” n. 4 del 2018.

DUTRA, Deo, *Método(s) em direito comparado*, in: *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, 2016.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano, 2011.

HART, H. L. A. *The Concept of Law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mar-29/o-enigma-entre-operacoes-e-fornecimento-na-reforma-tributaria/>