

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE.(S) : BRASÍLIA PISOS DE MADEIRA LTDA
ADV.(A/S) : EDSON LUIZ FAVERO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO - VOGAL

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Saúdo o bem lançado relatório proferido pelo e. Ministro Marco Aurélio.

Apenas para subsidiar a presente manifestação, rememoro tratar-se de recurso extraordinário, submetido ao regime da repercussão geral, em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que concluiu que as empresas que fizeram a opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples não podem beneficiar-se das imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal.

A recorrente, sustentando violações desses dispositivos constitucionais, alega que as imunidades constituem vedações ao poder de tributar e que o texto constitucional não as condiciona ao porte das empresas. Aduz, ainda, que, a partir da vigência da Emenda Constitucional 33/2001, as receitas decorrentes de exportação não mais integram a base de cálculo das contribuições. Assim, em seu entender, o entendimento adotado pelo Tribunal *a quo* restringiria a imunidade conferida pela Constituição apenas às empresas de médio e de grande porte.

Nas contrarrazões ao recurso extraordinário, a União alega que a adesão ao sistema simplificado de tributação é uma faculdade da empresa de pequeno de porte. Assim, “não sendo o ingresso no regime simplificado uma imposição da Administração (...), todas as vantagens, mas também as restrições do sistema devem ser seguidas”. Aduz que o Simples insere-se num contexto maior de constitucionalidade, amparado

pelos arts. 150, I, 170, IX, e 179 da Constituição Federal, tendo o Supremo Tribunal Federal já reconhecido a constitucionalidade do regime.

A Procuradoria Geral da República também opina pelo desprovidimento do recurso. Aduz, em síntese, que “a inscrição no Simples não é obrigatória, ou seja, se a empresa escolheu o SIMPLES por perceber que essa opção acarreta a redução de sua carga tributária, não há como beneficiar-se de um sistema híbrido”.

Era, em síntese, o que tinha a lembrar.

O recurso merece parcial provimento.

Os dispositivos constitucionais tidos por violados têm a seguinte redação:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

A violação decorreria, no entender da recorrente, do fato de que o

regime do SIMPLES também deveria contemplar as imunidades previstas nos arts. 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da CRFB.

Assiste razão jurídica à recorrente.

Cumprе ressaltar, preliminarmente, porém, que o art. 149, § 2º, I, da CRFB já foi objeto de interpretação por esta Suprema Corte. No RE 564.413, Rel. Ministro Marco Aurélio, Pleno, DJe 03.11.2010, o Tribunal assentou que “a imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras”. Consequentemente, “incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”.

No cerne da argumentação acolhida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, reside a necessidade de interpretação teleológica das imunidades. Nesse sentido, confira-se:

“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A

apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-

se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC."

(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)

Ainda no entender da Corte, porque a imunidade ostenta natureza objetiva, ela não poderia ser interpretada de modo a comportar uma diferenciação que, por opção político-legislativa constitucional, o legislador não fez. Como assentou o e. Ministro Marco Aurélio no RE 564.413:

"O uso do vocábulo 'receitas' encontra justificativa. Visou-se, em determinado estágio, a evitar-se a subtração de valores, considerado o aporte advindo das exportações, incentivando-se, com isso, a atividade. A par de não se poder, diante do tratamento conferido pelo Diploma Maior, confundir receita ou faturamento com lucro, nota-se que a limitação da imunidade apresenta motivação plausível. Uma coisa é haver a incidência independentemente do êxito alcançado em termos de

enriquecimento. Outra diferente é caminhar-se para, verificado resultado positivo, auferindo a pessoa jurídica lucro, afastar-se a incidência da contribuição. Evidentemente, o objeto da imunidade se fez todo peculiar, mediante exclusão explícita de certa base da contribuição social, inconfundível com a revelada em passo subsequente, em outro momento – e, portanto, todo próprio, presente o que logrado com negócio jurídico e a subtração das despesas, dos ônus inerente –, a fase do êxito, do lucro.”

Assim, o conteúdo do disposto no art. 149, § 2º, I, da CRFB não deve ser interpretado de forma a reconhecer capacidade tributária ativa não exercitável sobre outros aspectos que não a “receita”. Por esse mesmo fundamento, também se decidiu, quando do julgamento do RE 566.259, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe 24.09.2010, que a imunidade não poderia abranger a extinta CPMF. Confira-se:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido.”

(RE 566259, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010,

REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071)

No mesmo sentido, confira-se, ainda:

“Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

(RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026)

A mesma solução deve ser dada às contribuições incidentes sobre a

folha, previstas no art. 3º, § 1º, “f”, da Lei 9.317/96.

Com efeito, as contribuições de que tratam o art. 22 da Lei 8.212/90 não incidem sobre a “receita”, mas sobre a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho. Como bem assentou o e. Ministro Marco Aurélio, ainda no RE 564.413:

“Em bom vernáculo, presente o sistema da Constituição Federal – e aqui levo em conta a distinção versada no artigo 195 quanto à folha de salários e aos demais rendimentos do trabalho, à receita ou faturamento e ao lucro, institutos com significados próprios ante a organicidade do Direito –, previu-se regra de imunidade específica, incidente sobre as receitas decorrentes de exportação”.

Presente a distinção constitucional, fixada no art. 195, I, “a”, da CRFB, cumpriria avaliar se da teleologia da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, do Texto Constitucional emerge interpretação que a estenda à “folha de salários” e aos “demais rendimento do trabalho pagou ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Como já se adiantou, a resposta é negativa.

Quando do julgamento do RE 474.132, registrou o e. Ministro Gilmar Mendes que é “possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional”.

Essa orientação classifica a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CRFB, na medida em que assenta ser ela oriunda de característica objetiva, ou seja, “a atividade” e não subjetiva.

Por isso, não se deve estender a imunização das receitas à pessoa jurídica exportadora. Neste ponto, o voto proferido pela e. Ministra Ellen Gracie, no RE 564.413, esclarece a melhor interpretação para a imunidade prevista para as receitas de exportação:

“O fato de cuidar-se de uma imunidade objetiva, por fim, também orienta o intérprete.

Isso porque as imunidades objetivas visam, como já se viu, a preservar da tributação determinadas grandezas, atividades ou operações consideradas em si mesmas, independentemente de quem as realize ou detenha.

Lembro que, mesmo para a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de que cuida o art. 150, VI, *d*, da CF, que está a serviço da liberdade pública de manifestação do pensamento, o entendimento desta Corte sempre foi no sentido de reconhecer seu caráter objetivo, negando a possibilidade de extensão às editoras, autores e empresas jornalísticas, cuja tributação do lucro é mantida (RE 206.774, 1ª Turma, rel. Min. Ilmar Galvão, ago/99). Ou seja, entende-se que, se a imunidade é dos livros, somente a operação com os livros é imune, não qualquer outra operação ou atividade desenvolvida por empresas editoras ou jornalísticas, tampouco o lucro destas.

Não há que se pretender, pois, com fundamento específico na imunidade das “*receitas de exportação*”, que é imunidade objetiva, a desoneração ampla das empresas exportadoras, como se de uma imunidade subjetiva se tratasse. A imunidade objetiva em questão é restrita à grandeza que foi excluída à tributação pelo art. 149, § 2º, I, da CF.

Colocadas tais premissas, é necessário verificar o que se deve entender por “*receitas de exportação*”.

O art. 149, § 2º, I, refere-se às receitas de exportação, qualificadas, assim, pela sua origem.

Conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na realização do seu objeto ou atividade típica), mas abarcando também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.

Exportação, por sua vez, é a operação de envio ou prestação de bem ou serviço ao exterior.

Receita de exportação, pois, é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço.

Para o seu cotejo com outras bases econômicas, vejamos a inserção de tal dispositivo no texto constitucional.

Sobreveio o § 2º do art. 149 por força da EC 33/01, que acresceu à Constituição, simultaneamente, diversas normas relativas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, entre as quais: a) a imunidade das receitas de exportação; b) a autorização para instituição de contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; c) a definição da base tributável quando da adoção de alíquotas “*ad valorem*” e a permissão da adoção de alíquota específica.

Em todas essas normas, ressalto, utilizou-se de termos técnicos, ora referindo as receitas de exportação, ora a importação, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro.

Ademais, ao estabelecer a imunidade das receitas de exportação às contribuições sociais, o art. 149, § 2º, I, teve o efeito também de aditar o regime jurídico das próprias contribuições de seguridade social, cujo detalhamento constitucional, constante do art. 195, com a redação da EC 20/98, já utilizava conceitos como os de faturamento ou receita, folha de salários e lucro, distinguindo, com isso, cada qual do outro.

Não há que se confundir, pois, a receita com as demais bases econômicas.

O que se admite, por certo, é considerar como receita o que receita efetivamente é, ainda que parcial. Assim é que consubstanciam receita, indiscutivelmente, e.g., a receita da venda de mercadorias e serviços ou de outras atividades objeto da empresa, normalmente conceituada como faturamento, e a receita de operações financeiras. Sua natureza de receita, como ingresso que se incorpora ao patrimônio, justifica o tratamento.

Mas o raciocínio de que a receita abrangeria todas as demais bases, por ser mais ampla, não é juridicamente consistente. Isso porque cada base econômica tem tratamentos

constitucional e infraconstitucional distintos, ensejando a instituição e cobrança de tributo específico.

Assim é que coexistem o PIS e a COFINS, de um lado, com a CSLL, de outro, e, ainda, com as contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, isso sem falar na contribuição do importador, para ficar apenas naquelas embasadas diretamente no art. 195 da CF. Cada uma das bases econômicas tributadas por tais contribuições é tomada numa perspectiva distinta.

Entender que todas as bases estão abrangidas pela noção de receita implicaria tornar sem sentido a coexistência entre as alíneas do art. 195, I, da CF, comprometendo a compreensão do Texto Constitucional e da legislação tributária.

Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que gravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar-se com as competências e com as leis tributárias.

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuição do ônus tributário fazendo-se com que incida em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos de revelação de riqueza distintos.

A falta de comprometimento com o sentido técnico-tributário dos termos renda, lucro e folha de salários, entre outros construídos ao longo do tempo por este próprio Tribunal e operados pelo Fisco e pelos contribuintes, faz com que se perca os instrumentos jurídicos necessários à aplicação do Direito Tributário. E isso em prol de uma descabida simplificação econômica dos fatos, de nenhuma validade jurídica.

Não há, pois, como desconsiderar que as normas de competência tributária utilizam-se de vários critérios, entre os

quais o de indicarem as bases econômicas tributáveis e, em muitos casos, como o presente, as imunes à tributação. Tais bases econômicas ou materialidades condicionam o exercício da tributação e, pois, a instituição e cobrança dos tributos. Têm, assim, de ser consideradas em conformidade com o seu sentido próprio.

Por derradeiro, vale destacar que a imunidade em questão constitui elevação, ao nível constitucional, de parte da política de desoneração das exportações que já vinha sendo praticada pela própria União mediante a concessão de benefícios fiscais. O art. 7º da LC 70/01 e o art. 14 da MP 2.158-35/01 estabeleceram isenções das receitas de exportação às contribuições COFINS e PIS, o que também foi reproduzido nos arts. 5º, I, da Lei 10.637/02 e 6º, I, da Lei 10.833/03, relativos ao PIS e à COFINS não-cumulativos.

Com a constitucionalização, não apenas se consolida a desoneração em diploma superior, como se suprime a própria possibilidade de tributação das receitas de exportação.

Tem, pois, o art. 149, § 2º, I, da CF seu campo de aplicação próprio, somando-se, aliás, às outras imunidades relacionadas à exportação no texto constitucional, todas estabelecidas em relação a determinada base ou tributo; nenhuma, genérica. As imunidades das exportações a impostos, e.g., não constam dos incisos do art. 150 (imunidades genéricas a impostos), mas de dispositivos constitucionais específicos, como o art. 153, § 3º, III (IPI), e o art. 155, § 2º, *a* (ICMS).

Relativamente às contribuições sociais de seguridade social, conclui-se que podem recair, entre outras bases, sobre a receita (art. 195, I, *b*, da CF), ressalvadas as receitas de exportação, imunizadas que estão (art. 149, § 2º, I, da CF)."

A interpretação sobre o alcance da imunidade relativa às "receitas de exportação" afasta, portanto, a possibilidade de estendê-la a outras bases econômicas, notadamente, aqui, as contribuições incidentes sobre folha de salários.

Nada obstante, excetuada as hipóteses de incidência das

contribuições sobre lucro e salários, razão jurídica assiste à recorrente.

Ainda de acordo com o voto da Ministra Ellen Gracie no citado recurso extraordinário, as imunidades constituem uma limitação ao exercício da competência tributária. Confira-se:

“As normas negativas (imunidades) combinam-se com as normas concessivas para moldar a competência tributária. Não constituem, pois, propriamente, normas limitadoras, mas definidoras dos lindes da competência. Isso porque as normas concessivas e proibitivas são de mesmo nível e incidem simultaneamente. A competência consubstancia-se no produto da aplicação conjunta das normas das normas concessivas e negativas. Assim como o conteúdo do direito de propriedade vem moldado constitucionalmente por sua função social, a competência tributária não pode ser visualizada senão com suas delimitações constitucionais.”

No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 841):

“(…) a imunidade tributária que a Constituição outorga, em certas hipóteses, a determinadas pessoas cria-lhes o direito de exigir que o Estado se abstenha de lhes exigir gravames fiscais. Caso o detentor da competência tributária, ao exercitá-la, vier a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal. Afinal, o direito que a pessoa tem de só pagar tributo quando previsto em lei não difere substancialmente do direito de não ser por ele alcançada quando presente a vedação constitucional em tela.

Vai daí que as regras de imunidade, além de explicitarem formalmente a incompetência do legislador ordinário (ou, em alguns casos, complementar) para instituir tributos nas situações abarcadas por seus preceitos, conferem aos beneficiários (v.g., ao templos de qualquer culto) o direito

fundamental de defesa, vale dizer, de bater às portas do Poder Judiciário para que ele, caso constatada a violação, ponha sobre a inconstitucionalidade”.

Consectário lógico da regra de imunidade, a instituição de tributo de forma contrária à regra de imunização traduz-se em invalidade da norma de incidência, porquanto o ente instituidor não detinha competência para formalizar a exação. Noutras palavras, são inválidas as normas tributárias que realizam a exação de hipóteses imunes.

Os entes políticos que detêm a competência tributária não podem, portanto, exercer competência tributária face às hipóteses de imunidade.

Ora, o Simples é, nos termos em que originalmente previsto pelo art. 3º, *caput*, da Lei 9.317/96, o “sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte”. Trata-se, dessa forma, de norma que concretiza um regime especial ou simplificado de recolhimento de tributos, conforme exigência constante do art. 146, III, “d”, da CRFB.

A rigor, não se trata, portanto, de novo tributo, mas da simplificação de sua cobrança. Tal simplificação não poderia, por evidente, dispor sobre a incidência de tributos sobre as situações jurídicas imunizadas, pois, embora tenha o legislador o dever de simplificar a cobrança, não detém competência para sobre elas dispor.

Descabe, aqui, examinar a questão sob a ótica que propõe a recorrente. Poder-se-ia até admitir que a opção pelo SIMPLES pudesse implicar eventuais desvantagens, mas tais desvantagens jamais poderiam conduzir à interpretação de reconhecer uma competência ativa quando a Constituição a exclui. As hipóteses de imunidade devem, portanto, incidir sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte.

Nesse sentido, registre-se que o próprio Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão criado pelo art. 2º da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, por meio da Resolução CGSN n. 94, de 29 de novembro de 2011, dispôs, em seu art. 30:

“Art. 30. Na apuração dos valores devidos no Simples Nacional, a imunidade constitucional sobre alguns tributos não afeta a incidência quanto aos demais, caso em que a alíquota aplicável corresponderá ao somatório dos percentuais dos tributos não alcançados pela imunidade. (Lei Complementar n. 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)”

Essa interpretação parece decorrer da própria forma como foi estruturado o sistema. Nesse sentido, Leandro Paulsen sustenta que (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2015, p. 148):

“Vale notar que tanto a Lei 9.317/96 trouxe como a LC 123/2006 traz anexos em que é possível identificar o montante do recolhimento unificado que corresponde a cada um dos tributos. Desse modo, na impede que, reconhecida a imunidade, seja reduzido o recolhimento no percentual exato correspondente à contribuição ou imposto devido. O Simples não constitui um novo tributo, mas um modo de recolhimento unificado de diversos tributos, por percentual global em que se decompõem os percentuais atinentes a cada um deles”.

Ao contrário do que alega a União, portanto, a opção feita pela contribuinte não poderia dar ensejo ao exercício de uma competência de que os entes políticos jamais dispuseram.

Assim, é preciso dar provimento ao recurso extraordinário, para, reformando o acórdão recorrido, conceder parcialmente a segurança pleiteada para reconhecer o direito à imunidade constitucional prevista no artigo 149, § 2º, e 153, § 3º, III, sobre as receitas decorrentes de exportação e sobre a receita oriunda de operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

É como voto.

Proposta de tese: As imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e

RE 598468 / SC

153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Cópia