

22/05/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. EDSON FACHIN**
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
INTDO.(A/S) : FAMPESC - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA
ADV.(A/S) : FABIO PUGLIESI
INTDO.(A/S) : SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
ADV.(A/S) : THIAGO LUIZ ISACKSSON DALBUQUERQUE
ADV.(A/S) : FABRÍCIO MEDEIROS

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE INCIDENTE SOBRE RECEITAS DA EXPORTAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES. APLICABILIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. As imunidades ao poder de tributar devem ser interpretadas de acordo com sua finalidade, por isso o conteúdo do disposto no art. 149, § 2º, I, da CRFB autoriza reconhecer capacidade tributária ativa apenas sobre a “receita”, afastando a sua incidência em relação à folha de salários, ao lucro e às movimentações financeiras das empresas exportadoras. Não se deve estender a imunização das receitas à pessoa jurídica exportadora. Precedentes.

2. O sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte (SIMPLES) atende à exigência de simplificação da cobrança de tributos, o que não implica atribuir à União capacidade para dispor sobre as situações jurídicas imunizadas, pois, embora tenha o legislador o dever de simplificar a cobrança, não detém competência para dispor sobre as imunidades.

RE 598468 / SC

3. A opção por um regime simplificado de cobrança não pode dar ensejo ao exercício de uma competência de que os entes políticos jamais dispuseram.

4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, para, reformando o acórdão recorrido, conceder parcialmente a segurança pleiteada E 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.

5. Tese fixada: As imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às receitas das empresas optantes pelo Simples Nacional.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, **em sessão plenária virtual de 15 a 21 de maio de 2020**, sob a Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, apreciando o tema 207 da repercussão geral, em dar parcial provimento ao recurso extraordinário, para, reformando o acórdão recorrido, conceder parcialmente a segurança pleiteada para reconhecer o direito à imunidade constitucional prevista nos artigos 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, nos termos do voto do Ministro Edson Fachin, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Roberto Barroso, e os Ministros Cármen Lúcia e Celso de Mello (art. 2º, § 3º, da Resolução 642, de 14 de junho de 2019). Em seguida, foi fixada a seguinte tese: "As imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional".

Brasília, 22 de maio de 2020.

RE 598468 / SC

Ministro EDSON FACHIN
Redator para o acórdão

10/11/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO:

IMUNIDADE – OPÇÃO PELO SIMPLES. A opção pelo Simples não afasta as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.

Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por profissional da advocacia credenciado (folha 16), foi protocolada no prazo legal.

A impetração versa imunidade tributária, mais precisamente o disposto nos artigos 149, § 2º, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal:

Art. 149. [...]

[...]

§ 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.

Surge premissa básica: está-se diante de imunidade objetiva, e não de isenção. A imunidade é garantia constitucional a afastar a incidência

RE 598468 / SC

do tributo. A isenção, decorrente de lei, torna-o inexigível, embora se tenha, inicialmente, como atendidos os elementos tributários: a definição de espécie, o fato gerador, a base de cálculo e a definição de contribuinte.

Na origem, concluiu-se que a opção pelo sistema Simples obstaculiza a consideração da imunidade, articulando-se com o § 5º do artigo 5º da Lei nº 9.317/1996:

Art. 5º [...]

[...]

§ 5º A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.

Potencializou-se a prática tributária de apenas excluir da incidência do percentual alusivo ao Simples, em termos de receita bruta do contribuinte, os valores concernentes a vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. Então, na óptica fazendária endossada pelo Tribunal de origem, a opção pelo sistema simplificado de recolhimento estaria a neutralizar, a retirar do cenário jurídico constitucional, a imunidade, relativamente a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, e ao IPI, consideradas receitas decorrentes de exportação.

O Direito substancial é fruto de certa organização – os princípios, os institutos, as expressões e vocábulos têm sentido próprio, descabendo partir para mesclagem. Acabou-se por introduzir, na disciplina das citadas imunidades, exceção não prevista e que diz respeito à qualificação do contribuinte. Mais do que isso, presente quebra do sistema tributário, colocou-se em segundo plano o objetivo dos artigos 170, inciso IX, e 179 da Lei Maior, a encerrarem:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a

RE 598468 / SC

todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

[...]

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Vale dizer, o tratamento mais favorável exige reconhecimento prévio de obrigação tributária. Uma vez inexistente essa última, ante imunidade, surge impróprio, contrariada a finalidade das normas dos citados artigos 149 e 153, cogitar do elemento básico para observância da disciplina do Simples, ou seja, haver empresa devedora dos impostos. Atentem para a finalidade do Simples – recolhimento do que devido, sob o ângulo tributário, em base e mediante sistema mais favorável.

Descabe articular com a impossibilidade de verificação, no caso concreto, das receitas auferidas pela empresa optante do Simples alcançadas pela imunidade. A legislação de regência aplicada, Lei nº 9.317/1996, ao estabelecer as alíquotas devidas para os segmentos econômicos que optarem pelo regime diferenciado, especifica o percentual correspondente a cada tributo, possibilitando, com isso o alcance da imunidade tributária.

A óptica permanece mesmo com a instituição, pela Lei Complementar nº 123/2006, do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições. Tanto o é que o Comitê Gestor do Simples Nacional, na Resolução CGNS nº 94/2011, previu expressamente a não incidência tributária no caso de haver imunidade:

RE 598468 / SC

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.

A previsão apenas é harmônica com a tese de não haver campo para incidência quando em jogo situação prevista, pela Lei Maior, como imune, ou seja, fora da competência dos entes de instituir tributos.

O Tribunal de origem deu alcance à Lei nº 9.317/1996 conflitante com o texto constitucional, isto é, presente a opção do contribuinte, desconsiderou a imunidade tributária. De forma inadequada, foram restaurados tributos expressamente afastados pela Constituição Federal. O Simples, com o ônus característico, pressupõe ter-se o tributo como devido. Então, aí, sim, parte-se para o mecanismo que lhe é próprio, quer no tocante à burocracia tributária, quer relativamente ao percentual de incidência. Os institutos imunidade e Simples são diversos, não se mesclam, não são passíveis de compensação.

Conheço do recurso e o provejo, para deferir a ordem.

Tese: “A opção pelo Simples não afasta as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.”

10/11/2016

PLENÁRIO

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**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Adoto, como relatório, as informações prestadas pela assessora Dra. Juliana Gonçalves de Souza Guimarães:

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que a empresa optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples não pode beneficiar-se das imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal. Assentou a impropriedade de conjugar-se dois benefícios fiscais incompatíveis – a imunidade e o recolhimento de tributos pelo Simples –, criando-se sistema híbrido. Consignou que, no regime unificado de recolhimento, surge inviável individualizar a parcela referente a cada tributo.

No extraordinário, interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, a contribuinte articula com a ofensa aos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Carta da República. Frisa constituírem as imunidades vedações absolutas ao poder de tributar, não devendo ser limitadas pelo legislador infraconstitucional ou pelas autoridades tributárias. Aduz que, a partir da vigência da Emenda Constitucional nº 33/2001, as receitas decorrentes de exportação deixaram de integrar a base de cálculo das contribuições sociais. Assevera

RE 598468 / SC

ser incabível, nas imunidades ditas objetivas, estabelecer condicionantes fáticas para o implemento do benefício. Argumenta que a tese adotada pelo Tribunal de origem restringe a imunidade às empresas de médio e grande porte.

Sob o ângulo da repercussão geral, afirma estar em discussão matéria de interesse de milhares de empresas exportadoras. Sustenta que, ante a tributação inconstitucional do resultado das exportações, muitas empresas deixarão de exportar, causando a redução da oferta de empregos. Argui revelar-se configurada a repercussão econômica, social e jurídica do tema.

O Vice-Presidente do Tribunal de origem admitiu o recurso.

O Supremo, em 24 de setembro de 2009, reconheceu a repercussão geral da controvérsia debatida no extraordinário. Eis a ementa:

TRIBUTO – IMUNIDADE VERSUS SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES – COEXISTÊNCIA AFASTADA NA ORIGEM - Possui repercussão geral a controvérsia sobre a possibilidade de se reconhecer a contribuinte optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.

O Ministério Público Federal, à folha 155 à 161, opina pelo conhecimento e desprovimento do recurso. Aduz não ser obrigatória a adesão ao Simples. Aponta a inviabilidade de instituição de sistema híbrido.

RE 598468 / SC

É o relatório.

10/11/2016**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA****ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhora Presidente, cumprimento o eminente Relator, Ministro Marco Aurélio, os eminentes Pares, bem como a ilustre Procuradora da Fazenda Nacional que ocupou a tribuna, e, como sempre, de modo escorreito e aguerrido, sustentou as razões da Fazenda Nacional.

Nessa matéria, Senhora Presidente, do estudo que fiz, a conclusão que chego, e farei juntar declaração de voto, não tive o tempo e a acuidade para ser tão sintético quanto o eminente Ministro-Relator, nada obstante vou apenas me reportar a essas poucas dezenas de páginas que substancialmente vão ao encontro da conclusão do eminente Ministro-Relator.

Também estou a entender que a não incidência, a imunidade estabelecida constitucionalmente, não pode ser excepcionada por circunstância derivada ou de legislação infraconstitucional, ou de interpretação que se faça do ordenamento infraconstitucional. E os artigos em questão, muito bem reproduzidos pelo eminente Ministro-Relator - artigo 159, inciso I, § 2º, e inciso III, § 3º, do artigo 153 -, não deixam dúvida quanto a essa circunstância. Portanto, não há ali exclusão do benefício de tais imunidades.

De modo que, com todas as vênias ao entendimento diverso, penso que, onde o legislador produziu o seu comando, ir em sentido diverso parece-me encontrar espaço que seria só do próprio legislador, e não do intérprete.

Estou, portanto, acompanhando o eminente Ministro-Relator.

Nada obstante, Senhora Presidente, estou propondo - e aqui há um dissenso apenas pontual - que, em relação a duas incidências, parece-me existir interpretação nesta Corte - por outras razões, mas que, em tese, pode-se projetar aqui - para afastar a CSLL, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e também a incidência sobre a folha, ou seja, sobre salários. Logo, estou tomando a liberdade de propor o provimento parcial

RE 598468 / SC

do recurso. E, na declaração de voto, procuro explicitar esses dois pontos, neste caso e aqui pontualmente, com a vênia do eminente Ministro-Relator.

Em relação ao primeiro, este ponto que deriva também da compreensão do inciso I do § 2º do artigo 149 foi objeto, nesta Suprema Corte, de compreensão no Recurso Extraordinário 564.413, Relator o eminente Ministro Marco Aurélio, publicado o acórdão em 3 de novembro de 2010. E aqui colhi que:

"A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras."

Conseqüentemente, incide, no lucro das empresas exportadoras, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Estou também citando, numa dimensão teleológica da compreensão desse instituto, acórdão da lavra da Ministra Rosa Weber, no Recurso Extraordinário 606.107, julgado em 22 de maio de 2013, que aponta nessa direção.

Reproduzo ainda trechos do Recurso Extraordinário 564.413, que mencionei, e, também nesta linha, acórdão da lavra do Ministro Ricardo Lewandowski no Recurso Extraordinário 566.259, e do eminente Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário 474.132. Isso, portanto, em relação a essa primeira carga tributária.

E a segunda, ou seja, a questão atinente à folha, entendo que a mesma solução deva ser dada às contribuições incidentes sobre a folha, previstas na letra *f*, § 1º do artigo 3º da Lei 9.317/1996. A meu ver, as contribuições de que trata o artigo 22 da Lei nº 8.212/1990 não incidem sobre a receita, mas sobre a folha de salários e os demais rendimentos de trabalho.

De novo, aqui trago à colação o Recurso Extraordinário 564.413. Como disse, estou tomando as assentadas, nesse ponto, também do eminente Ministro Marco Aurélio.

Entendo, portanto, que, presente a distinção constitucional fixada no artigo 195, inciso I, letra *a*, da Constituição, cumpriria avaliar se, da teleologia da imunidade prevista no inciso I, § 2º, do artigo 149, emergiria

RE 598468 / SC

interpretação que estenda à folha de salários e aos demais rendimentos do trabalho pagos, ou creditados a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Penso que não se estende aí a imunidade. Desse modo, acolho o que assentou o eminente Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário 474.132, que já mencionei.

E também reproduzo aqui, Senhora Presidente, um longo trecho do voto da eminente Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário 564.413, onde resta nítido que não se deve estender a imunização das receitas à pessoa jurídica exportadora.

Essa é a declaração de voto, concluindo, no ponto, que a interpretação sobre o alcance da imunidade relativa às receitas de exportação afasta a possibilidade de estendê-la a outras bases econômicas, notadamente aqui as contribuições incidentes sobre folha de salários. São os dois pontos apenas do dissenso, digamos assim, marginal.

Excetuadas estas duas hipóteses, contribuição sobre o lucro e contribuição sobre o salário, entendo que assiste razão jurídica à recorrente, e aqui exponho os argumentos.

Assim, feito este apenas aparte de dissenso pontual, colho doutrina nessa direção do Professor Roque Carrazza e do eminente Magistrado Leandro Paulsen, também sobre essa matéria.

Acompanho o eminente Relator em dar provimento, mas em menor extensão, tal como acabo de expor.

É como voto.

10/11/2016**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA**

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. EDSON FACHIN**
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**
INTDO.(A/S) : **FAMPESC - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA**
ADV.(A/S) : **FABIO PUGLIESI**
INTDO.(A/S) : **SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**
ADV.(A/S) : **THIAGO LUIZ ISACKSSON DALBUQUERQUE**
ADV.(A/S) : **FABRÍCIO MEDEIROS**

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

RE 598468 / SC

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 desprovisionamento 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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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 pagos 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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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

RE 598468 / SC

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,

RE 598468 / SC

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 à 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

RE 598468 / SC

competência para sobre elas dispor.

Descabe, aqui, examinar a questão sob a ótica que propõe a recorrida. 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

RE 598468 / SC

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

10/11/2016**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA**

RELATOR	: MIN. MARCO AURÉLIO
REDATOR DO ACÓRDÃO	: MIN. EDSON FACHIN
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
INTDO.(A/S)	: FAMPESC - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA
ADV.(A/S)	: FABIO PUGLIESI
INTDO.(A/S)	: SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
ADV.(A/S)	: THIAGO LUIZ ISACKSSON DALBUQUERQUE
ADV.(A/S)	: FABRÍCIO MEDEIROS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, apenas duas palavras, sem duvidar do que aludido quanto ao precedente que seria da minha lavra.

De início, tem-se que a disciplina da imunidade diz respeito a contribuições sociais, sem distinção, e de intervenção no domínio econômico, consideradas receitas decorrentes de exportações.

Em segundo lugar, talvez tenha visto, na Contribuição sobre Lucro Líquido, verdadeiro imposto, e não uma contribuição, porque, para fugir-se à distribuição, presentes Estados e Municípios, empresta-se esse rótulo, ao tributo, ou seja, de contribuição.

De qualquer forma, estou sempre pronto a evoluir, quando convencido de assistir maior razão à tese inicialmente acolhida, estará havendo – estou pedindo para fazerem pesquisa quanto ao recurso extraordinário citado como precedente, da minha lavra –, da minha parte, uma evolução. A postura revela, embora não pareça, que não sou um juiz turrão.

10/11/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR): Reitero o que consignei em 10 de novembro de 2016, quanto à observância das imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, e 153, § 3º, da Carta Federal, em relação às empresas optantes pelo Simples.

Quando da primeira assentada, em voto proferido pelo ministro Edson Fachin, Sua Excelência destacou, considerado precedente de minha relatoria – recurso extraordinário nº 564.413 –, a impossibilidade de estender alcance da imunidade relativa às receitas de exportação às contribuições incidentes sobre outras bases econômicas – na espécie, a folha de salários e o lucro líquido. No aludido paradigma, assentei:

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.

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

RE 598468 / SC

em passo subsequente, em outro momento e, portanto, todo próprio, presente o que logrado com o negócio jurídico e a subtração das despesas, dos ônus inerentes -, a fase do êxito, do lucro.

Se ficar entendido que o vocábulo receita, tal como previsto no inciso I do § 2º do artigo 149, engloba algo totalmente diverso - o lucro -, acabar-se-á aditando norma a encerrar benefício para o contribuinte considerada certa etapa, contrariando-se a lição de Luiz Gallotti transcrita no início deste voto. E mais, deixará capenga o sistema constitucional, no que passará a albergar a distinção entre receita e lucro, em face da incidência da contribuição social para as pessoas jurídicas em geral e, de forma incongruente, a alusão explícita a receita a ponto de alcançar, também, o lucro quanto a certo segmento de contribuintes - os exportadores.

Ressalto haver sido editada a Emenda Constitucional nº 33/2001 à luz do texto primitivo da Carta Federal. Logicamente, a ela não se pode, em interpretação ampliativa, conferir alcance que com este se mostre em conflito.

O caso aqui é diverso. O Simples possui regência própria, adotando base de cálculo distinta – a receita bruta das micro e pequenas empresas, como dispunha, à época, o artigo 5º da Lei nº 9.317/1996. O legislador, então, elegeu, como base de cálculo dos tributos abarcados pelo regime, grandeza excluída pela Constituição Federal da competência para instituição de contribuições sociais, presente o artigo 149, § 2º, inciso I, do Diploma Maior, a imunizar as receitas decorrentes de exportação. Eis o preceito:

Art. 149. [...]

§ 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;

RE 598468 / SC

Houvesse o legislador optado por tributar o lucro ou a folha de salários, observável seria o entendimento veiculado no referido paradigma. Não o fez. Nesse sentido, reforço, não há, campo para incidência quando em jogo situação prevista pela Carta Federal como imune.

Mantenho o voto proferido na sessão do dia 10 de novembro de 2016, com esse aditamento-explicitação, provendo o extraordinário para deferir a ordem pleiteada.

Ratifico a tese, assentando: A opção pelo sistema Simples não afasta as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, e 153, § 3º, da Constituição Federal.

10/11/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

VISTA

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhora Presidente, eu só queria, com a vênua do Ministro Luís Roberto Barroso, destacar que realmente nós temos uma série de precedentes que, mesmo contemplando benesses constitucionais, admite a supressão das mesmas em razão da opção pelo Simples. Nós não temos especificamente esse caso da exportação.

Eu colho aqui, do parecer do Ministério Público, algo que realmente precisa ser sopesado.

De sorte que, se os Colegas me autorizarem, eu gostaria de pedir vista, porque houve, agora aqui, já um dissenso parcial bem-expressivo do Ministro Fachin. Então, eu gostaria de pedir vista.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Só para constar, Ministro Luiz Fux, e vou aguardar o voto de Vossa Excelência, a minha posição era no sentido de manter a decisão de origem. Apenas para Vossa Excelência saber que, no fundo, há três posições em questão.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468

PROCED. : SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : BRASÍLIA PISOS DE MADEIRA LTDA

ADV.(A/S) : EDSON LUIZ FAVERO (010874/SC) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, e o voto do Ministro Edson Fachin, dando-lhe parcial provimento, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello; os Ministros Gilmar Mendes e Teori Zavascki, em missão oficial para participarem do Programa de Eleições dos Estados Unidos (USEP) e da 7ª Conferência da Organização Global de Eleições (GEO-7), em Washington, Estados Unidos, e o Ministro Dias Toffoli, acompanhando as eleições norte-americanas a convite da *International Foundation for Electoral Systems (IFES)*. Falou, pela União, a Dra. Alexandra Maria Carvalho Carneiro, Procuradora da Fazenda. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 10.11.2016.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário

22/05/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Em virtude da complexidade do tema posto em discussão, pedi vista dos autos para maiores reflexões.

A fim de subsidiar a análise de mérito, destaco tratar-se de recurso extraordinário interposto por contribuinte optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, conhecido como “Simples Nacional” - regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, previsto originalmente pela Lei 9.317/1996 e posteriormente pela LC 123/2006 -, em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com fundamento no artigo 102, III, “a”, do permissivo constitucional, por alegada ofensa aos artigos 149, §2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal. O acórdão recorrido restou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTS. 149, §2º, I, E 153, §3º, III, DA CF. INCOMPATIBILIDADE.

A empresa optante do SIMPLES não pode gozar das imunidades previstas nos arts. 149, §2º, I, e 153, §3º, III, da CF, porquanto se sujeita a regime unificado de recolhimento das exações, o qual não permite a individualização da parcela referente a cada exação. Admitir a pretensão implicaria conjugar dois benefícios fiscais incompatíveis, concebendo sistema híbrido, o que não pode ser admitido.”

Entende o Recorrente ser-lhe aplicável a imunidade relativa às contribuições sociais incidentes sobre as receitas de exportação – PIS, COFINS, CSLL e contribuições previdenciárias - e ao imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior, conforme previsto pelos arts. 149, §2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal, tendo em vista que a referida imunidade possuiria natureza objetiva, pouco importando para

RE 598468 / SC

tal fim a condição pessoal do contribuinte; se optante pelo “Simples Nacional” ou não, mas sim, a atividade, bem, serviço, patrimônio ou operação desenvolvida.

Em contrarrazões, a União sustenta, em síntese, que: a) não sendo o ingresso no regime simplificado uma imposição da Administração, mas mera e tão somente uma escolha da empresa optante, todas as vantagens, e também as restrições do sistema devem ser seguidas pelo contribuinte; b) seria desarrazoado entender inconstitucionais as restrições impostas pela Lei 9.317/1996, pois o regime unificado de recolhimento por ela previsto é incompatível com o disposto nos arts. 149, §2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal; c) ademais, a Lei 9.317/1996 atenderia com precisão aos princípios trazidos pelo art. 179 da Carta Magna, ao simplificar o tratamento tributário dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte pela redução dos encargos fiscais.

Diante da abrangência do tema, o Tribunal reconheceu a sua repercussão geral, em 24 de setembro de 2009, nos termos a seguir:

“TRIBUTO - IMUNIDADE VERSUS SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES - COEXISTÊNCIA AFASTADA NA ORIGEM - Possui repercussão geral a controvérsia sobre a possibilidade de se reconhecer a contribuinte optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal.”

Em parecer, a Procuradoria Geral da República opina pelo desprovisionamento do recurso extraordinário, ao fundamento de que a inscrição no regime simplificado não é obrigatória, cabendo ao

RE 598468 / SC

contribuinte optar pelo regime que melhor atende às suas necessidades. Porém, uma vez efetuada a escolha pela adesão ao regime, com a consequente redução da carga tributária e simplificação das obrigações fiscais, o contribuinte abre mão de certas garantias constitucionais, não podendo se beneficiar de regime híbrido. A opção pelo regime unificado seria, então, incompatível com a imunidade prevista pelos arts. 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal.

Este é o breve relatório.

Iniciado o julgamento do mérito da repercussão geral, em 10 de novembro de 2016, o Ministro Relator se manifestou pelo reconhecimento da imunidade, independentemente de estar o contribuinte inscrito ou não no “Simples Nacional”, com o consequente provimento do recurso extraordinário.

Em seguida, o Ministro Luís Edson Fachin acompanhou em parte o entendimento do Relator, divergindo no tocante à aplicabilidade da imunidade em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, tendo em vista que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras - como já reconheceu esta Corte no julgamento do RE 564.413 -, bem como em relação à contribuição previdenciária incidente sobre a folha, visto que a imunidade sobre a receita de exportação não pode ser entendida como extensiva à folha de salários e demais rendimentos do trabalho. À vista disso, o Ministro entendeu pelo provimento parcial do recurso, concluindo pela aplicabilidade da imunidade prevista pelos arts. 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição às empresas optantes pelo “Simples Nacional”, no tocante às contribuições incidentes sobre a receita oriunda de exportações e ao IPI incidente sobre a receita oriunda de operações que destinem produtos industrializados ao exterior, excluídas a CSLL e a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários.

RE 598468 / SC

Com todas as vênias ao entendimento esposado pelo Eminentíssimo Ministro Relator, entendo que o recurso extraordinário interposto pelo contribuinte merece parcial provimento, na esteira da proposta trazida pelo Ministro Luís Edson Fachin, pelas razões que passo a expor.

Com efeito, o tratamento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte é determinado pelo artigo 179 do texto constitucional, *verbis*:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Trata-se de mandamento constitucional a ser observado por todos os entes federados, assegurando tratamento diferenciado a determinadas empresas - microempresas e empresas de pequeno porte -, com o intuito de incentivá-las, através da simplificação no cumprimento de suas obrigações e da redução de sua carga tributária. Com base nessa premissa, o legislador editou o regime simplificado previsto na Lei 9.317/1996, posteriormente sucedido pelo regime trazido pela LC 123/2006.

Basicamente, o regime simplificado consiste na unificação de tributos em uma alíquota única, aplicada sobre uma base de cálculo definida pela própria legislação, que difere da base de cálculo original de alguns tributos incluídos na sistemática, e que corresponde à receita bruta do contribuinte. Trata-se, portanto, de norma que atende diretamente à praticidade na tributação, com fundamento em princípios basilares do Direito, como a Legalidade e a Isonomia.

Isso porque, através de previsão expressa em lei, substituiu-se o

RE 598468 / SC

regime constitucional normal de um tributo por uma técnica de tributação simplificada, permitindo-se, porém, a determinados setores, escolhidos em estrita observância à finalidade constitucional de incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte, a adesão opcional ao regime. Para tanto, o legislador estabeleceu como *discrímen* o “tamanho ou porte” da empresa e como elemento indicativo para essa aferição a sua “receita bruta anual”.

Inclusive, esta Corte já teve a oportunidade de assentar a constitucionalidade do regime simplificado previsto pela Lei 9.317/1996, sob a ótica da Isonomia e da Capacidade Contributiva, no julgamento da ADI 1643 (Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgada em 5/12/2002, DJ de 14/3/2003), ocasião em que reconheceu a estrita vinculação do preceito legal aos objetivos constitucionais de proteção da pequena e da micro empresa em face do abuso do poder econômico, bem como de retirá-las da economia informal, levando em consideração a sua respectiva capacidade técnica e financeira.

Observe-se assim que o legislador, dando exato cumprimento ao disposto no art. 179 da Constituição de 1988, instituiu um regime simplificado de escrituração e apuração de tributos aplicável a determinadas empresas, de acordo com o seu “tamanho ou porte”, cuja finalidade essencial é incentivá-las por meio da redução da complexidade de suas obrigações e da aplicação de uma carga tributária mais branda.

Em contrapartida, como decorrência da substituição do regime constitucional original de recolhimento de tributos por um regime diferenciado e favorecido, tem-se que algumas garantias inerentes ao regime anterior acabaram se tornando incompatíveis com o novo regime. É o caso, por exemplo, da não-cumulatividade e da seletividade.

Justamente por isso é que a adesão ao denominado “Simples Nacional” é facultativa, permitindo-se ao contribuinte sopesar as

RE 598468 / SC

vantagens e desvantagens da opção pela submissão ou não ao regime. Tal fato se deve à necessidade de compatibilização da praticidade na tributação com certos limites constitucionais, de modo que a sua observância absoluta não importe em desrespeito a outros princípios, igualmente caros ao Estado Democrático de Direito, como é o caso da Capacidade Contributiva. Daí porque quando se fala em um regime normativo simplificador e mais benéfico é preciso facultar ao sujeito passivo a opção de se submeter ou não a tal regime, sob pena de ofensa às garantias fundamentais do contribuinte no caso concreto.

Nesse ponto, o regime trazido pela Lei 9.317/1996, e posteriormente sucedido pela LC 123/2006, cumpre seu exato papel de simplificação do ordenamento jurídico, sem importar em ofensa a garantia constitucional do contribuinte no caso concreto, eis que precedido de adesão opcional por parte do sujeito passivo. Como bem reconhece a Ministra e Professora Regina Helena Costa:

“Indubitavelmente, a adoção de regimes especiais ou simplificados, regime único de arrecadação de impostos e contribuições, recolhimento unificado e centralizado com distribuição imediata dos recursos decorrentes, arrecadação fiscalização e cobrança compartilhadas entre os entes federados, bem como cadastro nacional único de contribuintes, constitui expediente afinado às ideias de racionalidade, economicidade e eficiência, as quais, como visto, constituem sintomas de praticabilidade. Mais ainda, sublinhe-se o salutar preceito referente ao caráter opcional desse novo regime jurídico único de arrecadação de impostos e contribuições, que vem ao encontro de uma das limitações a serem observadas no emprego de técnicas destinadas ao alcance da praticabilidade, como exposto.”
(COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 231)

Prosseguindo especificamente com a análise da Lei 9.317/1996, destaca a autora:

RE 598468 / SC

“Como se pode notar o sistema instituído por essa lei, opcional ao contribuinte que atenda às condições estabelecidas, consigna alguma renúncia ao gravame da capacidade contributiva efetiva, que seria auferida mediante suas manifestações individualmente consideradas, dispensando o pagamento de certas contribuições. Ainda, institui um pagamento único mensal e reduz a quantidade de deveres instrumentais tributários que lhes seriam exigidos pelo sistema-padrão.” (Op. Cit. p. 264)

Assim, embora as garantias constitucionais conferidas ao contribuinte, *a priori*, se apliquem indistintamente a todos, é da essência do próprio regime simplificado a flexibilização de parte delas, em prol da praticidade na tributação. Do contrário, seria inviável a instituição de um regime jurídico único de arrecadação de impostos e contribuições.

Aqui, diferentemente do que ocorre com o regime de substituição tributária progressiva, por exemplo - cuja adoção é obrigatória de acordo com a legislação -, com a opção do contribuinte pela adesão ao “Simples Nacional”, o mesmo abre mão de que determinadas particularidades das operações que desempenha sejam levadas em conta pelo Fisco, em troca de obter um regime tributário favorecido. Entretanto, caso constate que, na prática, a adoção pelo regime simplificado não lhe favorece, sendo mais vantajosa a manutenção do regime constitucional normal de recolhimento de tributos, basta que o contribuinte requeira a sua exclusão do regime ou, caso não tenha feito a adesão ainda, que simplesmente opte por não fazê-lo.

Registre-se, inclusive, que ambas as Turmas do STF tem endossado esse entendimento, analisando a questão sob o prisma da não-cumulatividade e da seletividade, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO. ANTIGO SIMPLES. PROIBIÇÃO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IPI. VIOLAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE E DO PRINCÍPIO DA

RE 598468 / SC

SELETIVIDADE. INCONSISTÊNCIA. ART. 5º, § 5º, DA LEI 9.317/1996. ART. 153, § 3º, I E II, DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. A adesão ao extinto Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES era facultativa, de modo que cabia à parte interessada sopesar as vantagens e as desvantagens inerentes ao modelo de tributação que previa a negativa aos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI como contrapartida ao acesso à carga tributária bruta menor e com obrigações acessórias simplificadas. Inexistente, portanto, violação da regra constitucional da não cumulatividade ou do princípio da seletividade. Questão de fundo ausente das razões recursais: efeito da negativa ao aproveitamento de créditos na consecução dos objetivos estabelecidos nos arts. 146, III, d e 170, IX e 179 da Constituição. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (Segunda Turma, RE 523.416-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 4/11/2011)

“TRIBUTÁRIO. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES. VEDAÇÃO AO CRÉDITO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. VIOLAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à incompetência do Poder Judiciário para criação de benefícios fiscais. Por outro lado, toda a argumentação da agravante se volta à preservação da neutralidade do IPI pela não cumulatividade, sem versar sobre o fundamento constitucional específico aplicável ao quadro, que é a racionalidade própria do tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas (art. 146, III, d da Constituição). Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (Segunda Turma, RE 488.455-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 30/10/2012)

“Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos adquiridos de empresas optantes pelo

RE 598468 / SC

SIMPLES nacional. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao postulado da não cumulatividade. Inadmissibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. 1. O Simples Nacional é um regime favorecido que reduz o encargo fiscal das microempresas e das empresas de pequeno porte. A redução foi concebida prevendo-se a vedação a apropriação ou a transferência de créditos de IPI. 2. Ao retirar tal óbice, o Poder Judiciário estará concedendo um regime híbrido ao contribuinte, no qual passariam a conviver o tratamento favorecido e o aproveitamento de créditos. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador baseou-se originalmente. 3. O acréscimo de 0,5 (meio) ponto no percentual aplicado sobre a receita bruta mensal dos fornecedores contribuintes de IPI (Lei nº 9.317/96, art. 5º, § 2º), utilizado para definir o valor devido mensalmente por esses enquanto inscritos no SIMPLES, não serve de critério de delimitação do crédito pretendido pelas empresas adquirentes de seus produtos. 4. Agravo regimental não provido.” (Primeira Turma, RE 595.921-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 20/11/2014)

Contudo, isso não significa o completo afastamento das disposições constitucionais que limitam o poder de tributar, tanto que a própria Constituição assegura o caráter opcional do regime, em atendimento ao Princípio da Capacidade Contributiva. Especificamente em relação às imunidades constitucionais, porém, observa-se que o mero exame do argumento relativo à praticidade na tributação não é suficiente para afastar a sua aplicação.

Isso porque, seja qual for a posição que se adote em relação à natureza jurídica da imunidade, a doutrina é unívoca em reconhecer que ela atua no plano da competência. É dizer, a norma imunizante compõe o plexo normativo que determina o desenho constitucional da competência tributária, assim como as normas dos arts. 153 a 156 da Constituição Federal.

Logo, o resultado do desrespeito à norma imunizante pelo legislador

RE 598468 / SC

infraconstitucional é a produção de uma norma juridicamente inválida, eis que elaborada em desacordo com as regras constitucionais de competência nas quais encontra seu fundamento de validade. Sobre o tema, confira-se:

“Pode-se dizer que a imunidade tributária é, pois: disposição constitucional que colabora no desenho de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, impedindo que certos critérios pessoais ou materiais integrem a norma tributária, resultante de comando normativo expresso da Constituição, cuja inobservância acarreta a não produção de norma jurídica válida, contaminada pelo vício da inconstitucionalidade.” (LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo: Perse, 2016. p. 92)

Nesse contexto, a praticidade na tributação não é suficiente para justificar a instituição de um tributo sem competência constitucional para tanto. Daí porque afirmar-se que tal argumento não pode ser capaz de afastar a imunidade no caso concreto.

Como bem ressaltou o Ministro Luís Edson Fachin, pode-se admitir que a opção do contribuinte implique em certas desvantagens, conforme ressaltei acima, porém tais desvantagens jamais poderiam conduzir à interpretação de reconhecer uma competência tributária quando a própria Constituição a exclui.

Paralelamente, embora a praticidade na tributação não possa justificar o afastamento da imunidade, eis que esta última se situa em plano imediatamente anterior, é certo também que o reconhecimento da imunidade, tal como requerido pelo contribuinte, não pode prosperar. E isso não porque o “Simples Nacional” teria o condão de afastar a regra imunizante, mas sim, porque a materialidade tributada no caso não se insere no campo de incidência da imunidade.

A partir daí pode-se dizer que o deslinde do presente caso

RE 598468 / SC

depende muito mais da interpretação das normas imunizantes em si, do que propriamente do exame do regime simplificado trazido pela Lei 9.317/1996, e posteriormente sucedido pela LC 123/2006.

Nesse sentido, destaque-se que as limitações constitucionais ao poder de tributar, relativas às operações de exportação de que trata o presente caso, estão previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal, *verbis*:

“Art. 149. § 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. § 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.” (Grifos aditados)

Observe-se que ambos os dispositivos concentram a supressão de competência legislativa para a instituição de tributos em relação às operações de exportação sobre a seguinte materialidade econômica: a **receita**. Com isso, pode-se dizer que o constituinte retirou a competência do legislador para tributar **(i)** as receitas oriundas da exportação; bem como **(ii)** as receitas oriundas de operações que destinem produtos industrializados ao exterior.

Dessa forma, só é possível reconhecer a incidência da regra imunizante sobre os tributos que tomam como base de incidência a receita do contribuinte. Ao revés, os tributos cuja materialidade tributada não corresponde à receita não são alcançados pela desoneração constitucional.

Trata-se de simples interpretação teleológica da norma imunizante, cuja natureza no caso das exportações é **objetiva**, no sentido de incentivar

RE 598468 / SC

a operação de exportação e não de representar um privilégio conferido pelo constituinte ao exportador. Justamente por isso é que a aplicação da norma fica restrita à **tributação diretamente incidente sobre a exportação**, não se estendendo a outras materialidades econômicas que não tenham relação direta com o incentivo à exportação, como é o caso do lucro do exportador ou da sua folha de salários.

O STF, inclusive, já teve a oportunidade de apreciar a questão ao julgar o RE 564.413 (Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* de 3/11/2010), sob a ótica da interpretação do art. 149, §2º, I, da Constituição Federal, rechaçando a possibilidade de aplicação da regra aos lucros obtidos em decorrência de operações de exportação, justamente em razão da natureza objetiva da imunidade. Confira-se o trecho a seguir, extraído do voto do Ilmo. Relator, que expõe bem a interpretação dada pela Corte às imunidades sobre as exportações:

“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.

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

RE 598468 / SC

em passo subsequente, em outro momento e, portanto, todo próprio, presente o que logrado com o negócio jurídico e a subtração das despesas, dos ônus inerentes -, a fase do êxito, do lucro.” (Grifos aditados)

Por esse motivo a Corte, igualmente, negou a aplicação da imunidade do art. 149, §2º, I, à CPMF, tendo em vista que a referida exação incidia sobre movimentações financeiras e não sobre a receita, *verbis*:

“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.” (Pleno, RE 566.259, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 24/9/2010 – Grifos aditados)

“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.

RE 598468 / SC

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.” (Pleno, RE 474.132, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 30/11/2010 – Grifos aditados)

O mesmo raciocínio pode ser desenvolvido para as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, posto se tratar de materialidade diversa da receita, assim como o lucro e as movimentações financeiras.

Assim, assentada a interpretação da norma imunizante em relação às exportações, pode-se concluir que ela **abarca os tributos incidentes apenas diretamente sobre a receita da exportação ou sobre a receita da remessa de produtos industrializados, de mercadorias e sobre a receita da prestação de serviços ao exterior**, quais sejam: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS (esses últimos previstos em dispositivos não mencionados no presente caso, respectivamente, art. 155, §2º, X, “a”, e art. 156, §3º, II, da Constituição).

A partir dessa análise, passa-se então à verificação da compatibilidade do regime do “Simples Nacional” com as imunidades sobre a exportação.

RE 598468 / SC

Com efeito, o regime simplificado pressupõe a adoção de uma base de incidência substitutiva fixada pela legislação, que corresponde à **receita bruta total** do contribuinte. Ao mesmo tempo, substitui as alíquotas dos tributos incluídos na sistemática simplificada, com a finalidade de possibilitar o sucesso do mecanismo. Assim, embora o recolhimento seja unificado, o montante total é calculado a partir da aplicação de alíquotas diversas para cada tipo de tributo sobre a base de cálculo substitutiva, sendo perfeitamente possível, desse modo, segregar o montante correspondente a cada tributo dentro total pago.

Nesse sentido, os Anexos I a V da LC 123/2006 contém as alíquotas nominais, discriminadas por tributo (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária e ICMS), de acordo com a receita bruta auferida pelo contribuinte nos últimos doze meses, variando conforme o ramo de atividade econômica desenvolvida (comércio, indústria, locação de bens móveis e prestação de determinados serviços). Tudo nos exatos termos do que dispõe o art. 18 da LC 123/2006:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota nominal, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.”

No mesmo sentido, dispunha o art. 23 da Lei 9.317/1996, que discriminava os percentuais correspondentes a cada tributo de maneira semelhante a que faz os Anexos I a V da LC 123/2006, que lhe sucedeu.

Em relação à base de cálculo, receita bruta total do contribuinte,

RE 598468 / SC

frise-se que a segregação entre as receitas de origem interna e as relativas à exportação também é perfeitamente possível, como reconheceu o próprio Comitê Gestor do Simples Nacional, ao editar a Resolução CGSN 94, de 29 de novembro de 2011, que em seu art. 30 dispôs:

“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 nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).”

Inclusive, a partir da Lei Complementar 147, de 7 de agosto de 2014, a segregação das receitas não só é possível, como passou a ser uma determinação constante nos §§ 4º e 4º-A, do art. 18, da LC 123/2006:

“Art. 18. §4º. O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

[...]

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

[...]

IV - decorrentes da exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar;”

Assim, sendo a segregação de receitas e a identificação do percentual relativo a cada tributo uma decorrência da aplicação normal do regime simplificado, não há como acolher a alegação da União de que a aplicação da imunidade em relação a parte das receitas seria inviável.

Ademais, como visto, em relação a parte das receitas alcançadas pela imunidade, não há competência que justifique a incidência tributária, não tendo o caráter opcional do regime o condão de atribuir ao legislador ordinário uma competência que fora excluída pelo constituinte. Aliás, essa ideia compreende um grande equívoco, pois o próprio legislador

RE 598468 / SC

ordinário que permite a opção permitiria que o contribuinte ao fazê-la lhe atribuísse uma competência antes inexistente.

Não obstante, as imunidades relativas às exportações devem ser interpretadas no sentido de desonerar apenas a operação de exportação e não o exportador, razão pela qual, independente de estar o contribuinte inserido ou não no regime do “Simples Nacional”, elas não se aplicam à CSLL e às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. Ao revés, as imunidades se aplicam às contribuições incidentes sobre a receita advinda da exportação, quais sejam, o PIS e a COFINS, e ao imposto que onera a receita decorrente da remessa de produtos industrializados ao exterior, qual seja, o IPI.

Ex positis, voto pelo provimento parcial do recurso interposto pelo contribuinte, com a fixação da seguinte tese, para fins de repercussão geral: “As imunidades previstas pelos arts. 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional.”

É como voto.

22/05/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. EDSON FACHIN**
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**
INTDO.(A/S) : **FAMPESC - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA**
ADV.(A/S) : **FABIO PUGLIESI**
INTDO.(A/S) : **SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**
ADV.(A/S) : **THIAGO LUIZ ISACKSSON DALBUQUERQUE**
ADV.(A/S) : **FABRÍCIO MEDEIROS**

V O T O

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADES. NÃO APLICAÇÃO A OPTANTES DO SISTEMA SIMPLES DA LEI Nº 9.317/1996. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A Lei nº 9.317/1996 criou regime tributário opcional e diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte. A opção conferida ao contribuinte abre espaço para as empresas que julgarem ser mais vantajosa a manutenção da carga tributária original não aderirem ao regime

RE 598468 / SC

ou pedirem sua exclusão após o fim do ano calendário.

2. A instituição do SIMPLES possui fundamento nos arts. 170, IX, e 179 da Constituição Federal, que incluem a proteção das microempresas e das empresas de pequeno porte, por meio de tratamento diferenciado e simplificado, dentro dos princípios da ordem econômica. Além de estimular o surgimento e crescimento dos micro e pequenos empresários, o constituinte visa à diminuição da economia informal.

3. A Lei nº 9.317/1996 (i) simplificou o cumprimento da obrigação tributária principal, uma vez que determinou uma alíquota única incidente sobre a receita mensal; (ii) diminuiu o número de obrigações acessórias, com a criação da declaração anual simplificada; (iii) favoreceu a fiscalização e arrecadação por parte da Administração Pública.

4. Esta Corte já decidiu situação semelhante no RE 595.921-AgR, em que julgou ser constitucional a previsão da Lei nº 9.317/1996, que excepcionou a aplicação do art. 153, §3º, II, da Constituição.

5. É, portanto, constitucional a exceção criada pela Lei nº 9.317/1996 em relação à aplicação das imunidades do art. 149, § 2º (contribuições sobre receita de exportação) e 153, §3º, III (IPI sobre produtos exportados), às empresas optantes do SIMPLES.

RE 598468 / SC

6. Sendo assim, divirjo do relator para negar provimento ao recurso extraordinário e proponho a fixação da seguinte tese de repercussão geral: *“é constitucional a exceção criada pela Lei nº 9.317/1996, em relação às imunidades dos arts. 149, §2º e 153, §3º, III, da Constituição às empresas optantes do SIMPLES.”*

Relatório

1. A principal questão constitucional discutida no presente recurso é a possibilidade de não aplicação das imunidades previstas nos arts. 149, § 2º, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, previsto na Lei nº 9.317/1996.

2. O SIMPLES, instituído em 1996, decorria de previsão direta dos arts. 170, IX, e 179 da Constituição, que dispõem que lei poderá instituir tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias. Destaca-se que esse regime foi revogado com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu novo SIMPLES Nacional.

3. O regime simplificado da Lei nº 9.317/1996 consistia no pagamento unificado de IRPJ, PIS/PASEP, COFINS, CSLL, IPI e contribuições para a seguridade social.¹ Com exceção do IPI, os referidos

1 Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -

RE 598468 / SC

tributos incidiam sobre a receita bruta mensal das empresas optantes sob uma alíquota única que variava com base na receita bruta anual. No caso dos contribuintes do imposto sobre produtos industrializados, acrescia-se 0,5% sobre a mencionada alíquota única.

4. Ressalta-se que, com a EC nº 33/2001, o art. 149, § 2º, da Constituição passou a excluir as receitas decorrentes de exportação da incidência tão somente das contribuições previdenciárias, do PIS e da COFINS. Quanto à CSLL, esta Corte decidiu, em repercussão geral, no RE 564.413, Re., Min. Marco Aurélio, que o referido artigo não é aplicável, de modo que há incidência da contribuição sobre o lucro líquido sobre receitas de exportação. Por sua vez, o constituinte originário determinou no art. 153, § 3º, III, a não incidência do IPI sobre produtos industrializados remetidos ao exterior.

5. No presente caso, a parte recorrente é empresa optante do regime simplificado e contribuinte das referidas contribuições e do IPI,

SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.
- f) contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996. (Redação dada Lei nº 9.528, de 10.12.1997
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar no 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

RE 598468 / SC

promovendo operações tanto no mercado interno quanto no externo. Assim, requer a exclusão da base de cálculo dos valores decorrentes das operações afetadas à exportação por entender serem aplicáveis as referidas imunidades. Por outro lado, a União afirma ser impossível a aplicação das imunidades, uma vez que a Lei nº 9.317/1996 encontra amparo nos arts. 150, I; 170, IX; e 179 da Constituição.

6. Em 29.07.2010, a Procuradoria-Geral da República apresentou parecer pelo desprovimento do recurso.

7. Em julgamento iniciado em 10.11.2016, o relator, Min. Marco Aurélio, deu provimento ao recurso do contribuinte. O Min. Edson Fachin divergiu apenas quanto à aplicação da imunidade de exportação à CSLL, provendo o recurso em parte. Na mesma data, o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Min. Luiz Fux.

8. Em 30.04.2020, o Min, Luiz Fux devolveu os autos para continuidade de julgamento em ambiente virtual. Em seu voto-vista, seguiu a divergência iniciada pelo Min. Edson Fachin e proveu parcialmente o recurso, propondo a fixação da seguinte tese: **“As imunidades previstas pelos artigos 149, §2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional”**.

9. Sendo esse o breve relatório, passo a votar.

Voto

10. Início o presente voto pedindo vênia para divergir do relator e dos Ministros que me antecederam para negar provimento ao recurso extraordinário. Explico.

11. A constitucionalidade da não aplicação dos art. 149, § 2º, e

RE 598468 / SC

art. 153, § 3º, III, da Constituição, às empresas optantes do SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317/1996, recai sobre três fundamentos: (i) a adesão ao regime simplificado é opcional, portanto permite ao contribuinte escolher a situação que julgar mais benéfica; (ii) os arts. 170, IX, e 179 determinam tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, permitindo ao legislador infraconstitucional criar regime em que esses contribuintes sejam privilegiados com base na praticabilidade; (iii) há precedentes desta Corte definindo que o legislador, a fim de promover o tratamento diferenciado e mais benéfico às micro e pequenas empresas, pode excepcionar determinados mandamentos constitucionais.

12. *Em primeiro lugar*, a Lei nº 9.317/1996 criou regime tributário opcional e diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte. O fato de a adesão e de sua posterior desistência serem opção do contribuinte abre espaço para as empresas que julgarem ser mais vantajosa a manutenção da carga tributária original não aderirem ao regime ou, ainda, pedirem sua exclusão após o fim do ano calendário.

13. Com a instituição do regime simplificado pela Lei nº 9.317/1996, o legislador criou um tratamento padronizado e diferenciado disponível às microempresas e às empresas de pequeno porte utilizando presunções. Instituiu-se alíquota única para quatro diferentes tributos, que passam a incidir sobre a base de cálculo já presumida pelo legislador. Como toda regra com fundamento na praticabilidade, considerou-se uma média razoável de casos que levou à elaboração do texto legal apto a oferecer método de tributação que, por fim, fosse mais benéfico à maioria.

14. A faculdade que os contribuintes dispõem para adesão ao regime faz com que as mencionadas presunções não tenham caráter absoluto e caso as circunstâncias concretas sejam mais vantajosas do que as presunções assumidas pelo legislador, o contribuinte terá os dados para ponderar e decidir.

RE 598468 / SC

15. É necessária a existência de cláusula que permita ao contribuinte escolher entre o tratamento especial e a tributação com base na realidade.² Dessa forma, a faculdade estabelecida pela lei é a cláusula que permite ao contribuinte sair da regra excepcional e ser tributado de acordo com a realidade, caso conclua que o regime diferenciado lhe é mais prejudicial.

16. *Em segundo lugar*, o regime simplificado da Lei nº 9.317/1996 foi criado com fundamento nos arts. 170, IX, e 179, da Constituição Federal, que incluem a proteção das microempresas e das empresas de pequeno porte, por meio de tratamento diferenciado e simplificado, dentro dos princípios da ordem econômica. Assim, além de estimular o surgimento e crescimento dos micro e pequenos empresas, o constituinte visa à retração da economia informal.

17. A Lei nº 9.317/1996 (i) simplificou o cumprimento da obrigação tributária principal, uma vez que determinou uma alíquota única incidente sobre a receita mensal; (ii) diminuiu o número de obrigações acessórias, com a criação da declaração anual simplificada; (iii) favoreceu a fiscalização e arrecadação por parte da Administração Pública, pois com a adesão dos contribuintes, era possível ter ciência da base de cálculo e da alíquota de diferentes tributos. A unificação e centralização do pagamento dos tributos permitiu a identificação de eventual inadimplência com maior clareza.

18. A Lei nº 9.317/1996 colocou em prática os referidos dispositivos e objetivos contidos na Constituição com a diminuição da carga tributária e dos dispêndios com as obrigações acessórias. Ocorre que a recorrente pretende manter os benefícios do regime simplificado e, ao mesmo tempo, excluir da tributação eventuais operações imunizadas pelos arts. 149, § 2º e 153, § 3º, III, da Constituição.

2

Humberto Ávila, Teoria da igualdade tributária, 2008, p. 105/106.

RE 598468 / SC

19. A Lei nº 9.317/1996 não fere preceitos constitucionais ao criar exceção à aplicação de dispositivos determinados em prol de outros.

20. É possível afirmar que, com a instituição do SIMPLES pela Lei nº 9.317/1996, houve uma ponderação na aplicação de normas constitucionais, deixando de aplicar aquelas que, naquele momento, ameaçariam toda a estrutura do sistema simplificado, e privilegiando outras que incentivam as micro e pequenas empresas. Em outras palavras, aplicar as imunidades dos arts. 149, § 2º e 153, § 3º, III, da Constituição, significaria analisar operação por operação para concluir se as receitas envolvidas e os produtos industrializados estariam relacionados à exportação, para, então, excluí-los da incidência dos respectivos tributos.

21. É inconteste que o reconhecimento desse direito inviabilizaria, no presente caso, a existência do tratamento distinto consubstanciado no regime especial de tributação. Além disso, o sistema da Lei nº 9.317/1996 institui padrão de tributação diferenciado, que equilibra eventuais prejuízos causados a contribuintes que dispõem, no caso concreto, de situações que lhes seriam vantajosas – como as imunidades e isenções – com a criação das vantagens acima enumeradas. Perde-se por um lado, mas se ganha no cômputo geral, e, se assim não for, cabe ao contribuinte solicitar o retorno ao estado de coisas original.

22. *Em terceiro lugar*, o Supremo Tribunal Federal já decidiu situação semelhante no RE 595.921-AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, em que julgou ser constitucional a previsão do art. 2º, § 5º, da Lei nº 9.317/1996, que proibiu o aproveitamento de créditos de IPI oriundos de insumos adquiridos de empresas optantes pelo SIMPLES.

23. No referido acórdão, esta Corte decidiu que a vedação legal ao aproveitamento de crédito de IPI não fere a técnica da não

RE 598468 / SC

cumulatividade prevista no art. 153, § 3º, III, da Constituição. É constitucional, portanto, a não aplicação de regra constitucional em prol da manutenção diferenciado. Veja-se a ementa:

“Agravamento regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos adquiridos de empresas optantes pelo SIMPLES nacional. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao postulado da não cumulatividade. Inadmissibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo.

1. O Simples Nacional é um regime favorecido que reduz o encargo fiscal das microempresas e das empresas de pequeno porte. A redução foi concebida prevendo-se a vedação a apropriação ou a transferência de créditos de IPI.

2. Ao retirar tal óbice, o Poder Judiciário estará concedendo um regime híbrido ao contribuinte, no qual passariam a conviver o tratamento favorecido e o aproveitamento de créditos. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador baseou-se originalmente.

3. O acréscimo de 0,5 (meio) ponto no percentual aplicado sobre a receita bruta mensal dos fornecedores contribuintes de IPI (Lei nº 9.317/96, art. 5º, § 2º), utilizado para definir o valor devido mensalmente por esses enquanto inscritos no SIMPLES, não serve de critério de delimitação do crédito pretendido pelas empresas adquirentes de seus produtos.

4. Agravamento regimental não provido.” (Negrito do original)

Conclusão

24. Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, sugerindo a fixação da seguinte tese de repercussão geral: *“é constitucional a exceção criada pela Lei nº 9.317/1996, em relação às imunidades dos arts. 149, §2º e 153, §3º, III, da*

RE 598468 / SC

Constituição às empresas optantes do SIMPLES.”

25. É como voto.

22/05/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
REDATOR DO ACÓRDÃO : **MIN. EDSON FACHIN**
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**
INTDO.(A/S) : **FAMPESC - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA**
ADV.(A/S) : **FABIO PUGLIESI**
INTDO.(A/S) : **SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**
ADV.(A/S) : **THIAGO LUIZ ISACKSSON DALBUQUERQUE**
ADV.(A/S) : **FABRÍCIO MEDEIROS**

VOTO - VOGAL

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (VOTO-VOGAL): Trata-se de recurso extraordinário no qual se discute se o contribuinte optante pelo Simples goza das imunidades tributárias previstas nos arts. 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal, quando desenvolver atividades de exportação.

1) Caso dos autos

Na origem, cuida-se de mandado de segurança preventivo impetrado em face de delegado da Receita Federal da Circunscrição de Joinville, visando-se ao reconhecimento do gozo das imunidades relativas ao INSS, COFINS, PIS, CSLL e IPI, não obstante ter realizado a opção pelo Simples Nacional.

O acórdão recorrido, da lavra da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, negou o reconhecimento das imunidades,

RE 598468 / SC

entendendo ser exigível a cobrança de tais tributos, destacando em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTS. 149, §2º, I, E 153, § 3º, III, DA CF. INCOMPATIBILIDADE. A empresa optante do SIMPLES não pode gozar das imunidades previstas nos arts. 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da CF, porquanto se sujeita a regime unificado de recolhimento das exações, o qual não permite a individualização. da parcela referente a cada exação. Admitir a pretensão implicaria conjugar dois benefícios fiscais incompatíveis, concebendo sistema híbrido, o que não pode ser admitido”.

Sustenta o recorrente, em síntese, que:

a) "a controvérsia instaurada nos autos cinge-se ao fato de desvendar se as disposições contidas no art. 149, § 2º e art. 153, § 3º, inciso III, ambos da CF/88, são aplicáveis às microempresas e às empresas de pequeno porte (...), ou se somente são aplicáveis às empresas médias e de grande porte, como entende o acórdão recorrido";

b) "a imunidade objetiva não leva em conta a condição pessoal do contribuinte, mas sim a atividade, bem, serviço, patrimônio ou operação";

c) "evidencia-se que tanto a regra básica do artigo 149, § 2º, da CF, na redação dada pela EC nº 33/2001, quanto a regra básica do art. 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal, compreendidas em sua plenitude semântica, estabelecem uma imunidade objetiva, visto que recaem sobre certas operações e ou receitas, quais sejam, operações que destinem ao exterior produtos industrializados e receitas decorrentes de exportação de bens e serviços"; e

d) "tanto a receita decorrente de exportações quanto as operações com produtos industrializados destinados ao exterior estão abarcadas pela imunidade constitucional previstas no

RE 598468 / SC

artigo 149, § 2º e pelo artigo 153, §3º, inciso III, da Constituição Federal, respectivamente".

Em contrarrazões, a União (Fazenda Nacional) alega, em síntese, que:

a) "não sendo o ingresso no regime simplificado uma imposição da administração, mas mera e tão somente uma escolha da empresa-optante, todas as vantagens, mas também as restrições do sistema devem ser seguidas";

b) "É desarrazoado entender inconstitucionais as restrições impostas pela Lei nº 9.317/96 [que instituiu o SIMPLES] por não se poder acomodá-lo com o art. 153, § 3º, inciso II ou 149, §2º da CRFB";

c) "a Lei nº 9.317/96 atende com precisão aos princípios trazidos pelo art. 179 da CRFB/1988, ao simplificar o tratamento tributário dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte pela redução dos encargos fiscais".

A Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do recurso, ao argumento de que, em razão de não ser obrigatória a adesão ao Simples, não se afigura possível compor regime híbrido, em parecer assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADES. EC Nº 33/01. ART. 149, § 2º, I, 153, § 3º, III, DA CF. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA NOS AUTOS. 1. A Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º, III, com a redação conferida pela EC nº 33/01, dispõe que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Da mesma forma, o art. 149, § 2º, I, da Carta Polícia, inserido pela EC nº 33/01, prevê hipótese de imunidade conferida às receitas decorrentes de exportação no que tange às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. 2. A inscrição no SIMPLES não é obrigatória, ou seja, se a empresa escolheu o SIMPLES, por perceber que essa

RE 598468 / SC

opção acarreta a redução de sua carga tributária, analisando sua carga tributária, perceba que o sistema geral em que se inserem as aludidas imunidades lhe é mais favorável, poderá, a qualquer tempo, pedir sua exclusão do SIMPLES, na forma do art. 12 e seguintes da Lei nº 9.317/96. 3. A reiterada jurisprudência dessa Suprema Corte veda ao Poder Judiciário estender benesses tributária, ou criar sistema híbrido de benefícios, com base no princípio isonômico, pois restaria vulnerado princípio basilar do Estado Democrático de Direito, o da separação de poderes. 4. Na sistemática SIMPLES a empresa optante é onerada com alíquota única incidente sobre a receita bruta em correspondência a diversos tributos, não havendo como excluir do montante do pagamento a quota correspondente ao IPI e às contribuições sociais. 5. Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário”.

A matéria teve repercussão geral reconhecida em acórdão cuja ementa transcreve-se (tema 207):

“TRIBUTO – IMUNIDADE *VERSUS* SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES – COEXISTÊNCIA AFASTADA NA ORIGEM - Possui repercussão geral a controvérsia sobre a possibilidade de se reconhecer a contribuinte optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal”. (RE 598.468 RG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 18.12.2009)

Iniciado o julgamento de mérito, o Min. Marco Aurélio votou no sentido de dar provimento ao recurso, ao asseverar que:

“(…) o tratamento mais favorável exige o reconhecimento

RE 598468 / SC

prévio de obrigação tributária. Uma vez inexistente esta última, ante imunidade, surge impróprio, contrariando-se o objetivo das normas dos citados artigos 149 e 153, cogitar do elemento básico para a observância da disciplina do Simples, ou seja, haver empresa devedora de tributos. Atentem para o objetivo do Simples – o recolhimento do que devido, sob o ângulo tributário, em base e mediante sistema mais favorável”.

Destacou, também, que a conclusão do Tribunal de origem acabou restaurando “*tributos expressamente afastados pela Carta Federal*”.

Por sua vez, o Min. Edson Fachin votou pelo provimento parcial do recurso, acompanhando substancialmente o relator, mas, em menor extensão, negando a incidência da imunidade sobre a CSLL – com base em precedentes da Corte em que se reconheceu que a imunidade se refere apenas à tributação sobre a receita, e não sobre o lucro líquido, citando como precedente o RE 474.132, de minha relatoria – bem como sobre a contribuição previdenciária patronal, aos mesmos fundamentos diante do fato de que a imunidade não engloba tributo incidente sobre a folha. Assim, finalizou, reconhecendo a imunidade relativamente à Cofins, ao PIS e ao IPI.

Houve pedido de vistas do Min. Luiz Fux, com devolução nesta assentada.

2) Natureza jurídica dos tributos questionados nesta demanda

Os tributos discutidos nestes autos são os seguintes: contribuição previdenciária patronal (art. 195, I, “a”, da CF), contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins – art. 195, I, “b”, da CF), contribuição para o programa de integração social (PIS – art. 239 da CF), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL – art. 195, I, “c”) e imposto sobre produtos industrializados (IPI – art. 153, IV, da CF), dispostos de forma topológica a seguir, respectivamente:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

RE 598468 / SC

(...)

IV - produtos industrializados”.

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento; e
- c) o lucro”.

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo”.

Portanto, à exceção do IPI – que é imposto instituído pela União –, os demais tributos são qualificados como contribuições sociais previstas nos arts. 195 e 239 da CF: CSLL, Cofins, contribuição previdenciária patronal e PIS.

Resta saber o que importa para efeito do comando constitucional de incidência da norma de exoneração constitucional: fato gerador e/ou base de cálculo, sendo necessário, para tanto, perpassar pelo arcabouço normativo infraconstitucional.

O IPI possui como fato gerador a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. (art. 46, II, do

RE 598468 / SC

CTN c/c art. 2º, II, Lei 4.502/1964)

A CSLL tem como fato jurígeno exacional auferir lucro ao final do ano calendário. (arts. 1º e 2º da Lei 7.689/1988)

A contribuição previdenciária patronal tem previsão no art. 22 da Lei 8.212/1991, tendo como hipótese de incidência possuir empregados e/ou trabalhadores avulsos e a base de cálculo como sendo a folha de salários e remuneração destes, a saber:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

Por sua vez, o PIS possui assento na Lei Complementar 7/1970, e a Cofins na Lei Complementar 70/1991, tendo suas bases de cálculo dispostas no art. 2º da Lei 9.718/1998:

“Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei”.

Em seguida, é importante compreender a tributação diferenciada do Simples e a imunidade tributária discutida.

3) Opção pela tributação do Simples Nacional

RE 598468 / SC

A Lei Complementar 123/2006 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, na esteira do art. 146, III, “d”, c/c art. 179 da Constituição Federal, que asseveram:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

Em cumprimento ao mandamento constitucional, a Lei Complementar 123/2006 estabelece normas gerais relativas a esse tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, englobando os seguintes tributos:

“Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

(...)

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento

RE 598468 / SC

mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS”.

É bem verdade que, aderindo ao regime tributário simplificado instituído pela LC 123, as microempresas e empresas de pequeno porte fazem uma análise da viabilidade econômico-financeira de sua adesão ao modelo, todavia o fato gerador de cada tributo continua sendo associado às suas legislações (marco jurídico), a despeito de a operacionalização, para fins de simplificação, ocorrer sobre uma base de cálculo escolhida (receita bruta ou faturamento sobre determinadas atividades).

Em outras palavras, somente a forma de pagamento para aquelas empresas optantes do Simples é que utiliza, do ponto de vista legal, a receita bruta (§ 3º do art. 18 da Lei Complementar 123/2006 ou o faturamento por operações em alguns casos), sendo este o critério escolhido pelo Legislador para operacionalizar a quitação dos tributos, no processo de simplificação do recolhimento e diminuição da carga

RE 598468 / SC

tributária.

Entretanto, os fatos geradores dos tributos ali englobados continuam sendo regidos por cada espécie tributário-constitucional-legal, de sorte que, não havendo a previsão legal de hipótese de incidência sobre determinada situação fenomênica, inexistente possibilidade de pagamento desse tributo por estar simplesmente inserido na forma de pagamento simplificado, instituído pelo Simples.

Diante desse cenário, o Poder exacional não pode ultrapassar o comando constitucional, que é objetivo (independe da escolha da tributação, por ser regra imunizante da própria atuação estatal, como etapa prévia da autorização legislativa de instituição do tributo), calhando saber sua delimitação normativa.

No caso discutido neste recurso extraordinário, resta saber o que importa para sua solução: a análise do fato gerador previsto em cada legislação *versus* a situação fática que venha a ocasionar a exoneração constitucional.

4) Imunidade tributária

4.1) Conceituação

Nesse ponto, é de bom alvitre lembrar o conceito doutrinário-jurisprudencial de imunidade, diferenciando-a da isenção.

Enquanto a imunidade é a situação de não incidência, determinada pela Constituição, abrangendo espaço negativo de limitação do poder de tributar estatal, a isenção opera-se por meio de ato infraconstitucional (art. 175, I, do CTN), abarcando situação na qual, inicialmente, há a ocorrência da hipótese de incidência prevista na norma tributária, a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária no mundo fenomênico, havendo, a partir daí, por força legal, a desobrigação de pagar o tributo, consubstanciando favor legal que impede o lançamento e, por conseguinte, constituição do crédito tributário.

Sobre o tema, tive oportunidade de registrar em sede doutrinária:

RE 598468 / SC

“Tradicionalmente, as imunidades têm sido compreendidas, ao lado dos princípios, como espécies de ‘limitações ao poder de tributar’, na clássica terminologia de Aliomar Baleeiro. A diferença é que, enquanto estes disciplinam a forma de exercício da competência tributária, aquelas estabelecem hipóteses em que a competência não pode ser exercida de forma alguma. As imunidades estabeleceriam verdadeiros limites ou proibições ao exercício do poder de tributar. Em certo sentido, é possível reconhecer nelas meios de demarcar a competência tributária, isto é, diretrizes que compõem o próprio limite daquilo que é demarcado. A competência já nasce delimitada.

A Constituição alberga imunidades genéricas no tocante a todos os impostos, em princípio, além de outras específicas que só se aplicam a determinados impostos. O STF já decidiu, na ADI 939, que algumas imunidades configuram verdadeiras garantias constitucionais em defesa de liberdades públicas consagradas no texto constitucional, tais como liberdade sindical, liberdade de culto, liberdade de organização partidária, liberdade de expressão intelectual e liberdade de informação. Em outras palavras, ‘A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fato de contensão do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas’.

(...)

A Constituição traz ainda algumas imunidades que dizem respeito a impostos específicos: 1) imunidade das receitas decorrentes de exportações às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico; 2) em relação ao IPI de produtos destinados à exportação; 3) de pequenas glebas rurais em relação ao ITR, quando o proprietário que as explore não possua outro imóvel; 4) ICMS para exportação; 5) ICMS sobre operações que destinem petróleo e derivados e energia elétrica

RE 598468 / SC

a outros estados; 6) ICMS sobre ouro como ativo financeiro; 7) imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para reforma agrária”. (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11 ed. Saraiva: São Paulo, 2016, p. 1453/1456)

Ou seja, enquanto a imunidade limita a atuação estatal, sequer permitindo legislar sobre a hipótese de incidência (delimitação negativa da competência tributária), a isenção é a forma que o Estado implementa, por meio de lei, favorecimento de determinadas situações ou pessoas para fins de liberar a obrigação de pagar o tributo (atingindo o crédito tributário em si), sendo caso de dispensa legalmente qualificada.

4.2) Imunidade correlata às exportações

A Emenda Constitucional 33/2001 estabeleceu imunidades sobre produtos destinados à exportação, estendendo à receita daí proveniente, possuindo os seguintes fundamentos constitucionais: art. 149, § 2º, I, e o art. 153, IV, c/c § 3º, III, todos da Constituição Federal, a saber, em ordem:

“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:

(...)

RE 598468 / SC

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior". (grifo nosso)

A norma do inciso I do § 2º do art. 149 da CF, no sentido de conferir imunidade tributária sobre as receitas de exportação, é aplicável às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico instituídas pela União e deve ser interpretada com parcimônia, ou seja, apenas quando se estiver diante das situações contidas na regra imunizante (receita).

Interpretando tal norma constitucional, esta Corte definiu que inexistente imunidade sobre o lucro advindo das exportações (diferenciando das receitas), em precedente de minha lavra:

"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

RE 598468 / SC

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 474.132, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 1º.12.2010, grifo nosso)

E, no tema 8, da repercussão geral (RE 564.413), o Supremo reiterou esse posicionamento envolvendo a incidência de CSLL sobre os lucros advindos da exportação, calhando transcrever a ementa:

“IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”. (RE 564.413, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJe 6.12.2010)

A tese de tal recurso paradigmático ficou assim redigida (tema 8):

“A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não o alcança”.

Portanto, não há como estipular que a norma imunizante do art. 149,

RE 598468 / SC

§ 2º, I, CF incida sobre hipótese diversa daquela *mens constitutionis* de conferir imunidade apenas sobre as receitas decorrentes da exportação, visando a favorecer o *superávit* da balança comercial nacional.

Igualmente, a disposição prevista no III do § 3º do art. 153 da CF deve ser interpretada de forma estrita, incidindo apenas “sobre produtos industrializados destinados ao exterior”.

Quanto ao critério orientador da escolha constitucional de exoneração, a jurisprudência desta Corte inclina-se em se ater aos aspectos objetivos da hipótese de incidência prevista na norma exacional.

Todavia, no RE 627.815 (tema 329), houve a sinalização de que, ao largo da interpretação estrita das regras imunizantes, também se admitiria o manejo da interpretação teleológica, na medida em que deveriam ser observadas as operações envolvendo o ato de exportação. Cite-se a ementa do respectivo acórdão:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

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 - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as receitas decorrentes de exportação - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência

RE 598468 / SC

impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, 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 627.815, Rel. Min. Rosa Weber, Plenário, DJe 1º.10.2013, grifo nosso)

Portanto, afastou-se a tributação sobre *"todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional"*.

Diante dessa linha de raciocínio, percebe-se que há a imunidade tributária sobre o IPI, por expressa previsão constitucional, e sobre a Cofins e PIS, por possuírem como fato gerador a receita, a qual possui indenidade de tributação estatal.

De outro lado, inexistente essa proteção sobre a folha de salários (contribuição previdenciária patronal) e sobre a aferição de lucro (CSLL).

É importante registrar que, hodiernamente, após as alterações procedidas pela Lei Complementar 147/2014, há a separação, para fins de tributação, das receitas oriundas do mercado interno daquelas advindas

RE 598468 / SC

de exportação, as quais são segregadas da base de cálculo da cobrança do Simples e tributadas diferentemente.

Citem-se os seguintes artigos da Lei Complementar 123/2006:

“Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

“§ 14. Para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, poderão ser auferidas receitas no mercado interno até o limite previsto no inciso II do *caput* ou no § 2º conforme o caso, e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, inclusive quando realizada por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, desde que as receitas de exportação também não excedam os referidos limites de receita bruta anual”. (efeitos a partir de 1º.1.2015)

“§ 15. Na hipótese do § 14, para fins de determinação da alíquota de que trata o § 1º do art. 18, **da base de cálculo prevista em seu § 3º** e das majorações de alíquotas previstas em seus §§ 16, 16-A, 17 e 17-A, **serão consideradas separadamente as receitas brutas auferidas no mercado interno e aquelas decorrentes da exportação**”. (efeitos a partir de 1º.1.2016)

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, **sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o**

RE 598468 / SC

disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º-A. A alíquota efetiva é o resultado de:

RBT12xAliq-PD, em que:
RBT12

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar.

(...)

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

(...)

IV - decorrentes da exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar". (grifo nosso)

Exatamente nesse sentido, consta nos itens 5.3 (nota 1) e 5.26, no manual "Perguntas e Respostas – Simples Nacional", elaborado pela Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional, a saber:

"5.3. *omissis*.

Nota:

1. A partir de 2016, as receitas brutas de mercado interno e exportação também devem ser consideradas separadamente para fins de base de cálculo e alíquota. Ou seja, a partir do PA 01/2016, há duas alíquotas: alíquota interna que será aplicada sobre as receitas do mercado interno, e a alíquota externa que será aplicada sobre as receitas do mercado externo. (Base legal: art. 3º, § 15, da Lei Complementar nº 123, de 2006.)

(...)

RE 598468 / SC

5.26. Para que finalidades as receitas de mercado interno e de exportação devem ser consideradas conjunta e separadamente?

De 2007 a 2011, as receitas de mercado interno e externo deviam ser consideradas conjuntamente, para fins de limite, sublimite e enquadramento nas faixas de receita dos Anexos da LC 123, de 2006.

A partir de 2012, as receitas de mercado interno e as de exportação de mercadorias passaram a ser consideradas separadamente, para fins de limite de receita bruta anual (Pergunta 2.19).

A partir de 2015, as receitas de exportação de serviços passaram a ser consideradas dentro do limite adicional para exportação (Pergunta 2.19), para fins de limite de receita bruta anual.

A partir de 2016, as receitas brutas de mercado interno e de exportação passaram a ser consideradas separadamente, também, para:

- enquadramento nas faixas de receita dos Anexos da LC 123, de 2006 (Pergunta 5.3),
- majoração de alíquota (até dezembro de 2017) e
- observância de sublimites (Pergunta 4.4).

Contudo, as receitas brutas de mercado interno e de exportação continuam a ser consideradas conjuntamente para:

- apuração do fator 'r' (Pergunta 5.11) e
- limite de R\$ 360.000,00 para tributação pelo valor fixo (Pergunta 8.1). (Base normativa: artigos 2º, § 1º, 12, 'caput', 16, § 3º, II, 26, II, e 33 da Resolução CGSN nº 140, de 2018". (Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf>. Acesso em 15.5.2020)

Além disso, é de bom alvitre mencionar que a mesma lei complementar instituiu o "Simples Exportação", o qual se configura como regime simplificado de exportação para as empresas optantes do Simples Nacional, com objetivo de facilitar operações de importação e

RE 598468 / SC

exportação para as micro e pequenas empresas, regulamentado pela Instrução Normativa RFB 1.676, de 2 de dezembro de 2016.

Portanto, reconheço a imunidade relativamente à Cofins, ao PIS e ao IPI, na linha do voto do Min. Edson Fachin.

Para fins de operacionalizar o cumprimento desse julgamento, bastará haver a segregação da soma dos três percentis correspondentes aos três tributos imunizados (PIS, Cofins e IPI), a depender das faixas de tributação e do anexo que estiver inserido da Lei Complementar 123/2006 apenas sobre as receitas advindas da exportação de mercadorias ou serviços.

5) Voto

Ante o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso extraordinário, reconhecendo a imunidade relativamente à Cofins, ao PIS e ao IPI das microempresas e empresas de pequeno porte, tão somente sobre a receita auferida com a exportação.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.468

PROCED. : SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. EDSON FACHIN

RECTE.(S) : BRASÍLIA PISOS DE MADEIRA LTDA

ADV.(A/S) : EDSON LUIZ FAVERO (010874/SC) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

INTDO.(A/S) : FAMPESC - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA

ADV.(A/S) : FABIO PUGLIESI (74096/SP)

INTDO.(A/S) : SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

ADV.(A/S) : THIAGO LUIZ ISACKSSON DALBUQUERQUE (20792/DF)

ADV.(A/S) : FABRÍCIO MEDEIROS (27581/DF)

Decisão: Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, e o voto do Ministro Edson Fachin, dando-lhe parcial provimento, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello; os Ministros Gilmar Mendes e Teori Zavascki, em missão oficial para participarem do Programa de Eleições dos Estados Unidos (USEP) e da 7ª Conferência da Organização Global de Eleições (GEO-7), em Washington, Estados Unidos, e o Ministro Dias Toffoli, acompanhando as eleições norte-americanas a convite da *International Foundation for Electoral Systems (IFES)*. Falou, pela União, a Dra. Alexandra Maria Carvalho Carneiro, Procuradora da Fazenda. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 10.11.2016.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 207 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário, para, reformando o acórdão recorrido, conceder parcialmente a segurança pleiteada para reconhecer o direito à imunidade constitucional prevista nos artigos 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, nos termos do voto do Ministro Edson Fachin, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Roberto Barroso, e os Ministros Cármen Lúcia e Celso de Mello (art. 2º, § 3º, da Resolução nº 642, de 14 de junho de 2019). Em seguida, foi fixada a seguinte tese: "As imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional". Plenário, Sessão Virtual de 15.5.2020 a 21.5.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário