



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

MAURICIO TAVARES FERNANDES

**DA (IN)ADEQUAÇÃO DE REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO: ANÁLISE DOS
IMPACTOS DO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE
RECEITAS DE EXPORTAÇÕES DOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL SOB A
ÓTICA DO RE 598468/SC**

**JOÃO PESSOA
2020**

MAURICIO TAVARES FERNANDES

**DA (IN)ADEQUAÇÃO DE REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO: ANÁLISE DOS
IMPACTOS DO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE
RECEITAS DE EXPORTAÇÕES DOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL SOB A
ÓTICA DO RE 598468/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Ms. Alex Taveira dos Santos

**JOÃO PESSOA
2020**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

F363i Fernandes, Maurício Tavares.

Da (in)adequação de regimes híbridos de tributação: análise dos impactos do reconhecimento da imunidade tributária sobre receitas de exportações dos optantes do Simples Nacional sob a ótica do RE 598468/SC / Maurício Tavares Fernandes. - João Pessoa, 2020.

50 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Tributação. 2. Unicidade. 3. Simplificação. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

MAURICIO TAVARES FERNANDES

**DA (IN)ADEQUAÇÃO DE REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO: ANÁLISE DOS
IMPACTOS DO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE
RECEITAS DE EXPORTAÇÕES DOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL SOB A
ÓTICA DO RE 598468/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito

Orientador: Ms. Alex Taveira dos Santos

DATA DA APROVAÇÃO: 03 de dezembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Ms. ALEX TAVEIRA DOS SANTOS
(ORIENTADOR)

Prof. Dr. VALFREDO DE ANDRADE AGUIAR FILHO
(AVALIADOR EXTERNO)

Prof. Dr. ROBERTO MOREIRA DE ALMEIDA
(AVALIADOR INTERNO)

RESUMO

O presente trabalho, intitulado “Da (in)adequação de regimes híbridos de tributação: análise dos impactos do reconhecimento da imunidade tributária sobre receitas de exportações dos optantes do Simples Nacional sob a ótica do RE 598468/SC”, analisará as discussões do julgamento do Recurso Extraordinário nº 598468/SC, por meio do qual o Supremo Tribunal Federal, à luz dos artigos 149, § 2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal, reconheceu em favor do contribuinte optante pelo Simples Nacional as imunidades tributárias sobre as receitas decorrentes de exportação e sobre a receita oriunda de operações que destinem ao exterior produtos industrializados. A partir dos argumentos e interpretações jurídicas realizadas no Recurso Extraordinário nº 598468/SC e dos preceitos de unicidade, simplificação e favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte, o objetivo deste estudo será o de discutir acerca da (im)possibilidade da existência de sistemas híbridos de tributação e da cobrança de tributos que não integram o Simples Nacional em paralelo aos cobrados no regime simplificado, explorando, por fim, possibilidades de melhoria do burocrático e complexo cenário enfrentado pelos contribuintes no cumprimento de obrigações administrativas e tributárias.

Palavras-chave: Tributação. Unicidade. Simplificação

ABSTRACT

This project, entitled “The (in)adequacy of the hybrid taxation regimes: an analysis of the impacts of recognition of tax immunity on export earnings of optants for the Simples Nacional in light of the Extraordinary Appeal nº 598468/SC”, will examine the discussions of the judgment of Extraordinary Appeal nº 598468/SC, whereby the Brazilian Supreme Court, in the light of articles 149, § 2º, I e 153, § 3º, III, of the National Constitution, has recognised in favor of taxpayer who has opted for the Simples Nacional the tax immunities on export earnings and on earnings from operations which export industrialized products abroad. Based on the legal arguments and interpretations made in the Extraordinary Appeal nº 598468/SC and the principals of uniqueness, simplification and favoring micro and small businesses, the main objective of this research will be the discussion of the (in)adequacy of the hybrid taxation regimes and the charges of non-integrated taxes of the Simples Nacional alongside with ones included in the simplified regime. Finally, it will explore the improvement possibilities of the bureaucratic and complex scenario faced by the contributors on the fulfillment of administrative and tax obligations.

Keywords: Taxation. Unicity. Simplification.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	8
2.1 O PODER DE TRIBUTAR	11
2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	12
2.2.1 Princípios constitucionais tributários	14
2.2.2 Imunidades tributárias	15
3 DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES	22
3.1 PRINCÍPIOS NORTEADORES	22
3.2 FUNDAMENTAÇÃO E PARTICULARIDADES DO SIMPLES NACIONAL	24
4 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DE REGIMES “HÍBRIDOS” DE TRIBUTAÇÃO À LUZ DA UNICIDADE E SIMPLIFICAÇÃO	29
5 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 598468/SC E OS REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO: “ARGUMENTANDO” ATRAVÉS DO CASO	33
5.1 (IN)ADEQUAÇÃO DE REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO SOB À ÓTICA DA UNICIDADE DO SIMPLES NACIONAL.....	38
5.2 REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO SOB A ÓTICA DO FAVORECIMENTO À MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	41
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

Ainda no século XX, Rui Barbosa (1933, p.489) já chamava atenção para o caráter normativo do texto constitucional ao afirmar que “não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras”.

Tal linha de pensamento ganha força na medida em que ordenamentos jurídicos de diversos países passaram a vivenciar o que ficou conhecido na doutrina constitucional como o fenômeno do neoconstitucionalismo, que nas palavras de Marcelo Novelino (2014, p. 213) representa a consagração de direitos fundamentais e “o reconhecimento definitivo da normatividade da Constituição e, por conseguinte, de todos os dispositivos nela contidos, independentemente de sua estrutura”.

No século XXI, a preocupação com o crescimento econômico, estímulo ao setor produtivo e geração de empregos trouxe a necessidade de dedicar normas constitucionais específicas responsáveis por viabilizar o alcance desses objetivos, ao passo que um dos maiores desafios jurídicos atuais é o de fornecer efetividade prática a essas mesmas normas editadas pelo legislador constituinte.

Nesse sentido, visando promover o desenvolvimento social e econômico do país, o texto original da Constituição Federal de 1988, nos termos do seu Art. 179 (BRASIL, 1998) previu o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive para simplificar suas obrigações administrativas e tributárias a fim de incentivá-las.

Muito se conquistou no que se refere à políticas de incentivo voltadas para os empreendimentos de menor porte, principalmente após o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, que possibilitou, por meio da edição de lei complementar, o estabelecimento de normas que conferissem tratamento diferenciado e favorecido, também a permitindo a instituição de regime único de arrecadação de impostos e contribuições sociais devidos aos entes federados (ALEXANDRE, 2016, p. 620).

Porém, muitas dificuldades ainda permeiam a atividade do pequeno empresário e ainda há um longo caminho rumo à desburocratização e facilitação de negócios inovadores no Brasil. Preceitos constitucionais como os da unicidade, favorecimento e simplificação no cumprimento de obrigações administrativas e tributárias para esses empreendimentos ainda não foram plenamente garantidos.

Não seria exagero se representássemos o cenário atual de dificuldades a partir do que Alexandre Ostrowiecki e Renato Feder afirmaram quando tentaram resumir o funcionamento do Sistema Tributário Nacional à investidores estrangeiros: "mesmo esforçando-se para cumprir a lei, mesmo investindo em exércitos de analistas fiscais, contadores e consultores tributários, a complexidade da selva legal brasileira é tamanha que as empresas invariavelmente erram" (2017, p. 136).

Com base nessa premissa, o presente projeto, intitulado "Da (in)adequação de regimes híbridos de tributação: análise dos impactos do reconhecimento da imunidade tributária sobre receitas de exportações dos optantes do Simples Nacional sob a ótica do RE 598468/SC", visa explorar algumas possibilidades de melhoria desse cenário burocrático e complexo de cumprimento de obrigações de natureza tributária pelos contribuintes.

A fim de explorar tais possibilidades, será realizada uma análise das discussões e argumentos do julgamento do Recurso Extraordinário nº 598468/SC (tema 207), por meio do qual o Supremo Tribunal Federal, à luz dos artigos 149, § 2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal, reconheceu em favor do contribuinte optante pelo Simples Nacional as imunidades tributárias sobre as receitas decorrentes de exportação e sobre a receita oriunda de operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

Tomando como base as discussões e argumentações jurídicas realizadas no referido julgado, e partindo de uma interpretação sistemática de normas constitucionais em matéria tributária, o presente trabalho terá como objeto de estudo a (im)possibilidade da existência de sistemas híbridos de tributação sob a ótica da simplificação e unicidade do Simples Nacional, bem como sob a ótica do favorecimento concedido pelo ordenamento jurídico nacional às microempresas e empresas de pequeno porte.

Para tanto, será necessário compreender conceitos fundamentais, tais quais as noções e princípios encartados em nosso sistema jurídico e tributário, imunidades tributárias e políticas de desoneração de exportações, assim como os princípios que regem o regime de tributação do Simples Nacional, conceitos esses que serão abordados ao longo dos capítulos deste trabalho.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Um sistema representa um conjunto organizado de elementos capaz de formar um todo uniforme, regido por princípios que fornecem coerência e união a esses elementos (HARADA, 2017, p. 235), que, reunidos de tal sorte, se sustentam mutuamente (CARRAZA, 2013, p.35).

No âmbito jurídico, a noção de sistema remonta a um conjunto de disposições e normas hierarquicamente organizadas e relacionadas entre si, de modo a regular determinados interesses e aspectos da vida.

Na lição do jurista paraibano José Flóscolo da Nóbrega (2007, p.39), o direito como sistema representa um conjunto de normas responsável por regularizar e ordenar o atendimento desses interesses, a fim de satisfazer a necessidade da segurança e da ordem na vida social.

Já para Paulo de Barros Carvalho (2015) o direito representa um sistema organizado e autorregulado de maneira particular, pois segundo o autor:

Suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações (CARVALHO, 2015, p. 226).

Norberto Bobbio (1995), se referindo de maneira espirituosa ao elevado número de normas a qual se deparam os juristas das mais variadas origens, compreende que os sistemas jurídicos:

[...] são compostos por uma infinidade de normas, que, como as estrelas no céu, jamais alguém consegue contar. [...] Os juristas queixam-se que são muitas; mas assim mesmo criam-se sempre novas, e não se pode deixar de criá-las para satisfazer todas as necessidades da sempre mais variada e intrincada vida social (BOBBIO, 1995, p. 37).

Bobbio (1995) ainda ressalta que a unidade de um sistema jurídico em torno de uma norma fundamental como referência é condição indispensável para a sua própria manutenção:

Posto um ordenamento de normas de diversas procedências, a unidade do ordenamento postula que as normas que o compõem sejam unificadas, Essa *reductio ad unum* não pode ser realizada se no ápice do sistema não se põe uma norma única, da qual todas as outras, direta ou indiretamente, derivem (BOBBIO, 1995, p. 59).

Em referência à necessidade de observância da unidade do sistema, o mesmo autor traduz a norma fundamental como “o dever de obedecer ao poder originário do qual deriva a Constituição, que dá origem às leis ordinárias” (BOBBIO, 1995, p. 59).

Diante desse apanhado de definições, pode-se compreender que para o bom funcionamento de um sistema jurídico, é preciso que estes sejam dotados de hierarquia, dinamicidade, e, sobretudo, unicidade entre as normas que os compõem, princípio este que guarda contornos especiais em relação à análise proposta pelo presente estudo, e que será retomada em capítulos posteriores.

Partindo das definições mencionadas anteriormente e analisando o interior do sistema jurídico brasileiro, podemos identificar uma série de subsistemas específicos, regendo, por exemplo, a organização e funcionamento do Estado e suas instituições, ou estipulando regras de mercado e de limitação ao exercício do poder de tributar.

No que se refere especificamente à tributação, o Título VI, Capítulo I da Constituição Federal (BRASIL, 1988) dedicou 18 dos seus artigos ao que restou denominado como Sistema Tributário Nacional, ou “STN”.

Esse sistema tributário específico previsto na Constituição Federal corresponde, segundo Kiyoshi Harada (2011, p.307) a “um sistema parcial tributário dentro de um sistema global constitucional”, ou segundo o mesmo autor, aum conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, responsável por ordenar os tributos federais, estaduais e municipais existentes em nosso país (FALCÃO, 1964 apud HARADA, 2017, p. 235).

A partir dessas definições, podemos compreender o STN como a reunião de normas e princípios relativos ao direito tributário inseridos na Constituição Federal, responsáveis por orientara produção de normas infraconstitucionais que também integram esse mesmo sistema (NÓBREGA, F., 2017, p. 56).

Um exemplo de norma infraconstitucional que integra esse sistema é a Lei nº 5.172/1966, responsável por instituir o Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966) e cuja função é assegurar o funcionamento do STN, disciplinando matérias que o legislador constituinte concluiu serem merecedoras de maior atenção e regramento (CARVALHO, 2015, p. 237).

De maneira ampla, o STN dispõe sobre os princípios e normas gerais de direito tributário, estabelece as competências tributárias, fixa limitações ao poder de tributar e disciplina a repartição de receitas tributárias.

A partir desse próprio sistema, podemos extrair o conceito de tributo, a exemplo da definição prevista pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional, em que o conceito corresponde a “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1996).

Embora não seja o foco central do presente estudo, com base no posicionamento do Supremo Tribunal Federal¹ apoiado na teoria quinquipartite defendida por José Eduardo Soares de Melo (2000, p. 39-102), entende-se que as espécies de tributos se subdividem em cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Os impostos são tributos não vinculados, uma vez que o seu fato gerador e pagamento independem de qualquer contraprestação estatal específica em relação ao contribuinte, como acontece no caso do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ou Imposto Sobre Serviços (ISS). A competência para instituir impostos é concedida à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme previsto no Art. 145, I da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

As taxas, por sua vez, estão previstas no Art. 145, II, da Constituição (BRASIL, 1988), e também nos Arts. 77 e seguintes do CTN (BRASIL, 1966). Diferentemente dos impostos, são tributos vinculados, de natureza retributiva ou contraprestacional, uma vez que não podem ser cobrados sem que o Estado exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.

Contribuições de melhoria se encontram previstas no Art. 145, III da Carta Magna (BRASIL, 1988), bem como a partir do Art. 82 do CTN (BRASIL, 1966). Assim como as taxas, são tributos vinculados a uma atuação estatal, pois somente podem ser exigidas em virtude da valorização de imóvel decorrente de obras públicas.

¹ STF, Pleno, RE n.º 146.733/9, SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 06/11/95, p.20.110.

Os empréstimos compulsórios encontram previsão no Art. 148 da Constituição (BRASIL, 1988), e representam empréstimos tomados pelo Estado em relação aos seus contribuintes em casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, e diante da necessidade de recursos para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Tais empréstimos devem ser restituídos pelo Estado quanto atendidas as necessidades que originaram a sua instituição e cobrança.

Por fim, a União detém a competência para instituir contribuições especiais, conforme prevê o Art. 149 da Constituição (BRASIL, 1988). Essas contribuições especiais se subdividem em: Contribuições Sociais, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Contribuições Corporativas e Contribuições para custeio do serviço de iluminação pública.

2.1 O PODER DE TRIBUTAR

Todo esse arcabouço de espécies de tributos vistos anteriormente e elencados pela Constituição, conforme leciona Yoshiaki Ichihara (2015) representa um sistema rígido de competência tributária delimitativa do poder de tributar, em que a cada ente federado, somente é permitido instituir aqueles tributos expressamente consignados na Carta Magna:

Podemos conceituar a “competência tributária” como o limite do poder fiscal para legislar e cobrar tributos. Nosso direito positivo adotou o sistema rígido de discriminação do poder fiscal entre as diversas pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Em outras palavras, relacionou nominalmente quais os impostos que podem instituir e cobrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esta relação é taxativa, cabendo somente à União a competência supletiva ou residual para instituir e cobrar novos impostos não previstos na Constituição (art. 154, I, da CF) (ICHIHARA, 2015, p. 53).

Eduardo Sabbag (2017) indica que o poder de tributar se revela propriamente como sendo um poder de direito, consentido pelos cidadãos e institucionalizado a partir das leis:

Conquanto a expressão poder de tributar pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns

de “soberania fiscal”. O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade. No estudo da soberania estatal, diz-se que, tendo o Estado surgido com a função precípua de prover necessidades coletivas, há de estar ele munido do poder de exigir dos governados uma participação nos encargos públicos. Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira assevera que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação” (SABBAG, 2017, p. 54).

Esse poder de tributar, segundo Luís Eduardo Schoueri (2018), representa uma concessão realizada pelos indivíduos através da Constituição em prol da coletividade, propiciando meios de custeio para as atividades desempenhadas pelo Estado:

Não exagerava Ruy Barbosa Nogueira ao identificar na Constituição a conversão do poder de tributar em direito de tributar. Dir-se-á, neste sentido, que a Constituição, ao mesmo tempo em que assegura a propriedade, garante igualmente a manutenção do Estado por meio do tributo. Ou ainda, dir-se-á que o direito de propriedade não surge de modo absoluto, pois encontra várias limitações, dentre as quais sua sujeição à tributação. A aproximação contratualista não leva a resultado diverso ao apresentar a propriedade como anterior à Constituição, mas ainda assim, reconhecendo naquele texto a concessão, feita pelos indivíduos à coletividade e em prol desta. Como se vê, num e noutro caso, a Constituição surge como o primeiro instrumento a regular a tributação. É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo-se, ali mesmo, os meios para seu custeio. Por tal razão, é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento para a conferência de competência tributária (SCHOUERI, 2018, p. 72).

Entretanto, importante destacar que esse poder de tributar não deve ser exercido de forma indiscriminada. Justamente para evitar tal hipótese, o próprio Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição impõe limites a esse poder de tributar, limites esses que na maioria das vezes, caracterizam-se como verdadeiras garantias individuais protetiva sem favor dos contribuintes. (ALEXANDRE, 2016, p. 101). Tais limitações serão expostas no item seguinte.

2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme leciona Felipe Crisanto Monteiro Nóbrega (2017), mesmo diante das espécies tributárias e dos instrumentos dotados pelo poder publico a fim de alcançar a arrecadação, o contribuinte possui à sua disposição princípios e garantias contidos no próprio STN que o protegem contra arbitrariedades estatais:

[...] com esse arcabouço de instrumentos oferecidos constitucionalmente, o STN contém “armas” voltadas à arrecadação, mas o constituinte, tendo plena consciência, limitou o poder de tributar do Estado optando por um sistema rígido, impondo que nada obriga o contribuinte se em lei não estiver. A lei é uma garantia do contribuinte que avaliza segurança e estabilidade ao sistema (NÓBREGA, F., 2017, p. 60).

Dentro desse contexto, além de partilhar a competência tributária entre os entes da Federação e estabelecer limites para o seu exercício, a Constituição Federal também consagrou diversos limites e princípios de natureza tributária com o objetivo de preservar o sistema econômico e resguardar direitos e garantias fundamentais dos contribuintes (HARADA, 2017, p. 268).

Tais princípios possuem alto grau de abstração e servem de referencial e alicerce diretivo e unificador para a compreensão, interpretação e aplicação das normas gerais, dando-lhes sentido harmônico (HARADA, 2017, p. 268, apud MELLO, 2008, p. 948-949).

Nas palavras de Regina Helena Costa (2009, p. 51), “as limitações às competências tributárias são traduzidas, essencialmente, na repartição de competências tributárias, bem como na indicação de princípios e imunidades”.

Dentro desse contexto, ao tratar da relevância dos direitos e garantias individuais em matéria tributária, Yoshiaki Ichihara (2015) esclarece que:

Sendo a obrigação tributária principal uma exigência estatal para levar dinheiro aos cofres públicos, na realidade representa uma agressão ao direito de propriedade do individuo, devidamente protegido pelos “direitos e garantias individuais”. Assim, os direitos garantidos pela Constituição são os direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, e toda vez que a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios ferirem alguns dos direitos enumerados no art. 5º de nossa Carta Magna, compete ao particular, pessoa física ou jurídica, na esteira dos direitos e garantias individuais, resistir à pretensão estatal (ICHIHARA, 2015, p. 41).

Não há dúvidas de que a atividade tributante é ferramenta indispensável para a realização dos direitos fundamentais humanos, porém essa prerrogativa estatal

deve ser empregada com cautela, respeitando determinados limites, a fim de que não se desvirtue. Nesse sentido leciona Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (2012):

A realização depende de prestações do Estado, que se vale, para tanto, de seu poder dos objetivos constitucionais fundamentais (art. 3º da CF) de tributar. Assim, a condição de promoção dos direitos fundamentais é, de certa forma, a própria arrecadação tributária, pelo que possuem eles indubitavelmente uma função social. A atividade tributária, contudo, representa também ameaças de toda sorte àqueles direitos, porquanto pode, se levado ao extremo o exercício do poder de tributar, aniquilá-los ou reduzi-los a um mínimo que equivalha a sua desconfiguração, se considerada sua feição de direito individual. E, havendo conflito entre aquela função social e a natureza individual dos direitos fundamentais, esta não poderá ser reduzida a nada, sob pena de se desconsiderar a razão histórica de sua consagração e, sobretudo, de restar ultrajado todo o sistema constitucional de proteção do ser humano (AMARAL, 2012, p. 21).

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (2012, p. 22) ainda ressalta que há “uma verdadeira tensão entre os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade e o poder de tributar”, e que a legitimidade e constitucionalidade das normas tributárias dependem do estabelecimento de limitações recíprocas entre essas duas esferas.

2.2.1 Princípios constitucionais tributários

Dentre os princípios e garantias fundamentais presentes em nosso ordenamento jurídico, destaca-se o princípio da legalidade expresso através da máxima constitucional prevista no Art. 5º, II, da Constituição de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

Sobre o princípio da legalidade, Alberto Xavier (1978) leciona que:

O princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma ideia de autoatribuição, de livre consentimento dos impostos; antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito em outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária (XAVIER, 1978, p.11 apud ICHIHARA, 2015, p. 43).

Na seara tributária, o princípio da legalidade se traduz na impossibilidade de a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios exigirem ou aumentarem tributos

senão por meio de lei que assim o estabeleça, nos termos do que dispõe o Art. 150, I da CF (BRASIL, 1988):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Eduardo Sabbag (2017) enaltece o princípio da legalidade tributária ao patamar de verdadeira garantia individual à serviço dos cidadãos, apoiado nos ideais de justiça e segurança jurídica:

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há Estado de Direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. [...] No plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo -separa a interpretação, apresenta - se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e justiça – vetores que não podem ser solapados na seara da tributação (SABBAG, 2017, p. 61-62).

Para além do princípio da legalidade, o STN também consagra outros princípios, a exemplo do princípio da anterioridade da lei tributária, da irretroatividade da lei, da uniformidade da tributação, da capacidade contributiva, da igualdade, da proibição de efeito de confisco, além da concessão de certas imunidades tributárias (HARADA, 2017, p. 269 - 284).

Para fins deste estudo, as imunidades tributárias das receitas de exportação assumem destaque especial, e serão melhor exploradas nos itens a seguir, a fim de que se possa alcançar a discussão central pretendida.

2.2.2 Imunidades tributárias

O conceito de imunidade tributária encontra diversas vertentes doutrinárias. Ao conjugar as definições majoritárias, Paulo de Barros Carvalho (2015) enumera os seguintes conceitos:

[...] teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder

tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione (CARVALHO, 2015, p. 349).

Leandro Paulsen (2019, p.128) leciona que as imunidades correspondem a “regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária”.

Matheus Soares Leite (2016), por sua vez, conceitua a imunidade tributária como espécie de demarcação negativa de competência:

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 comando normativo expresso da Constituição, cuja inobservância acarreta a não produção de norma jurídica válida, contaminada pelo vício da inconstitucionalidade (LEITE, 2016, p. 92).

Ao analisar a finalidade das imunidades tributárias, José Souto Maior Borges (1980) leciona o seguinte:

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação (BORGES, 1980, p. 184-185).

Sacha Calmon Navarro Coelho (1982, p. 121-149) compreende a imunidade como técnica legislativa de exoneração, já que as imunidades “entram na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando os lindes”.

Para Yoshiaki Ichihara (2000), as imunidades ou vedações constitucionais assumem caráter absoluto:

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais,

vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais e nem com a não-incidência (ICHIHARA, 2000, p. 183).

Eduardo Sabbag (2017) destaca ainda a manifesta intenção de preservação de certos valores e princípios por trás do fenômeno da imunidade tributária:

Quando se pretende estudar o tema das imunidades tributárias, urge, de início, ter presente que a maioria das normas imunizadoras (imunizantes ou imunitórias), contempladas na Constituição Federal, decorre dos sublimes princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a limitar o poder de tributar. Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas). Isso equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora (SABBAG, 2017, p. 363).

Eduardo Sabbag (2017) ressalta ainda o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que considera as imunidades como verdadeiras cláusulas pétreas, insuscetíveis de supressão por meio de emendas constitucionais:

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (Art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado (SABBAG, 2017, p. 366).

Por fim, as imunidades se diferenciam das isenções na medida em que as primeiras possuem natureza constitucional, enquanto que as últimas se caracterizam como hipóteses de não incidência definidas em lei. Nesse sentido, leciona Paulo Caliendo (2019):

A imunidade se diferencia das isenções por diversas razões, dentre as quais podemos destacar a diferença de estatura normativa. Todas as imunidades possuem estatura constitucional, enquanto as isenções representam casos de não incidência legal. Não importa a denominação utilizada, o que interessa é a sua natureza. Se houver um caso denominado de não incidência ou isenção no texto constitucional, este terá a natureza de imunidade, mesmo que o texto a denomine de “isenção”. Este entendimento se encontra assumido pelo STF no julgamento do RE 168.110, que assim entendeu que mesmo que a Constituição “[...] aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados

para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade” (CALIENDO, 2019, p. 231).

A partir de um apanhado geral, as imunidades podem ser entendidas como limitações constitucionais às competências tributárias, como uma supressão do poder tributário, ou como hipóteses de não incidência definidas pela Constituição.

Em relação às suas classificações, podemos categorizar as imunidades em condicionadas ou incondicionadas (MARTINS, 1998, p. 68). No que diz respeito às primeiras, há remissão constitucional expressa quanto a requisitos e condições estabelecidas em lei infraconstitucional para que essas imunidades possam ser exercidas. Já em relação às últimas, não há esse tipo de remissão (PAULSEN, 2019, p. 131).

Outra classificação referente às imunidades tributárias diz respeito ao objeto ou pessoa a qual se pretende afastar a incidência da tributação, e nesse sentido, as imunidades podem ser objetivas ou subjetivas.

Objetivas são aquelas em que há a exclusão da tributação de determinada riqueza, bem, ou operação, sem levar em conta a pessoa do seu titular, a exemplo da imunidade dos livros, jornais e periódicos, que só abarca operações referentes a estes bens, porém não alcançando autores, editoras ou livrarias (PAULSEN, 2019, p. 131).

Por sua vez, as imunidades subjetivas são concedidas em razão da pessoa do contribuinte, a exemplo da imunidade dos partidos políticos e a dos templos e instituições religiosas (PAULSEN, 2019, p. 131).

As imunidades também podem ser classificadas como genéricas ou específicas. As imunidades do Art. 150, VI, da CF (BRASIL, 1988), por exemplo, são genéricas, pois limitam-se a negar competência para a instituição de impostos (PAULSEN, 2019, p.130).

De outro norte, a imunidade em relação ao IPI dos produtos industrializados destinados ao exterior contida no Art. 153, § 3º, III da CF (BRASIL, 1988), bem como a imunidade das receitas de exportação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico prevista no Art. 149, § 2º, I, da CF (BRASIL, 1988) são imunidades específicas (PAULSEN, 2019, p.130).

A compreensão destas últimas duas imunidades é de grande importância para o presente estudo, na medida em que na medida em que foram objeto de análise pelo Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário nº

598468/SC (tema 207), por meio do qual a Corte reconheceu em favor do contribuinte optante do Simples Nacional as imunidades tributárias sobre receitas decorrentes de exportação e sobre receitas oriundas de operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

As discussões travadas no referido julgamento acerca das imunidades específicas elencadas no Art. 153, § 3º, III e no Art. 149, § 2º, I, da CF e seus possíveis reflexos serão melhor exploradas nos capítulos seguintes.

Por enquanto, nos interessa compreender que, sob uma perspectiva mais ampla, essas duas imunidades previstas na Constituição Federal também representam instrumentos da política extrafiscal de desoneração das exportações (PAULSEN, 2019, p.130).

2.2.3 Imunidades tributárias sobre receitas de exportação contidas no Art. 153, § 3º, III e no Art. 149, § 2º, I, da CF

Acerca da natureza extrafiscal dos tributos, Felipe Crisanto Monteiro Nóbrega (2017) leciona que:

A doutrina majoritária correntemente afirma que os tributos podem ter caráter fiscal ou extrafiscal, isto é, finalidade de abastecer os cofres públicos ou de atender a objetivos da ordem econômica e da justiça social. [...] A extrafiscalidade é o termo comumente utilizado para exprimir qualquer função normativa que não meramente arrecadadora (NÓBREGA, 2017, p. 89-90).

Nesse sentido, podemos compreender a política de desoneração de exportações como atuação estatal de natureza extrafiscal, cujo objetivo fundamental do regime a ser preservado é o princípio do resguardo da ordem econômica, possibilitando maior competitividade dos produtos e serviços nacionais no cenário internacional.

Essa proteção e regulação do mercado interno e internacional através de ferramentas extrafiscais decorre, em muitos casos, do manejo e cobrança de impostos incidentes sobre importações e exportações (HARADA, 2017, p. 285).

Tratando do imposto de importação, Yoshiaki Ichihara (2015, p. 212-213) entende que “por ser um imposto sem uma conotação fiscal, mas, especialmente, extrafiscal para a proteção do mercado nacional, é diretamente ligado à política de comércio exterior, sujeito a retaliações, proteções e perseguições até do exterior”.

Por sua vez, ao tratar das peculiaridades do imposto de exportação, Yoshiaki Ichihara (2015) consigna que este imposto:

Ligado ao comercio exterior, no peso da arrecadação nada representa, tendo muito mais conotação extrafiscal do que fiscal, servindo mais como instrumento de controle do comércio exterior do que como finalidade propriamente dita de arrecadar dinheiro aos cofres públicos. [...] Num país como o Brasil, com necessidade e interesse na exportação de seus produtos, este imposto é pouco cobrado e exigido dos exportadores, para não dizer que não é cobrado dos contribuintes. (ICHIHARA, 2015, p. 215).

No Brasil, o fato gerador do imposto de importação corresponde à entrada do produto estrangeiro no território nacional, conforme preceitua o Art. 19 do CTN (BRASIL, 1966). O caráter extrafiscal dessa exação, por sua vez, se manifesta na medida em que se encontra relativamente livre da ideia de estrita legalidade e anterioridade. Nesse sentido, Ricardo Alexandre (2016) esclarece que:

[...] foi justamente como decorrência da finalidade extrafiscal do tributo que o legislador constituinte, pensando em conferir celeridade às decisões que o governo tomar com relação ao imposto, livrou-o das amarras da legalidade estrita quanto à alteração de alíquotas, desde que obedecidos os limites legais (CF/1988, art. 153, § 1.º), e dos princípios da anterioridade e noventena, de forma que os aumentos do imposto podem gerar efeitos imediatos (CF, art. 150, § 1.º). (ALEXANDRE, 2016, p. 498).

No que tange ao imposto de exportação, tem-se como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território brasileiro, nos termos do Art. 23 do CTN (BRASIL, 1966; HARADA, 2017, p. 286).

Da mesma forma que o imposto de importação, o imposto de exportação também possui natureza eminentemente extrafiscal, de modo que também se encontra relativamente livre da anterioridade e da legalidade estrita no que diz respeito à alteração de suas alíquotas pelo poder executivo. Nesse sentido pontua Ricardo Alexandre (2016):

O imposto de exportação é também um tributo com finalidade marcantemente extrafiscal, que serve como instrumento da atuação da União no controle do comércio exterior. Como consequência, tomando por base os mesmos fundamentos que justificaram o tratamento dado ao imposto de importação, o legislador constituinte optou por excluir o IE da legalidade estrita quanto à alteração de alíquotas, desde que obedecidos os limites legais (CF/1988, art. 153, § 1.º), e dos princípios da anterioridade e noventena, de forma que

os aumentos do imposto podem gerar efeitos imediatos (CF, art. 150, § 1.º) (ALEXANDRE, 2016, p. 507).

Ainda em relação às exportações, a Constituição Federal prevê hipóteses desonerativas de exações tributárias, a exemplo da não incidência de IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior, conforme disposto no Art. 153, § 3º, III, da CF:

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 (BRASIL, 1988).

Outro exemplo é o da não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas decorrentes de exportação, conforme prevê o Art. 149, § 2º, I da CF:

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; (BRASIL, 1988).

Ambas são hipóteses de imunidade previstas na Constituição, e auxiliam na competitividade dos produtos e serviços nacionais no mercado internacional, compensando os elevados custos decorrentes da alta carga tributária incidente (CARRAZA, BOTTALLO, 2003, p. 108-115; HARADA, 2011, p. 1).

Essas duas imunidades específicas assumem papel de destaque no presente estudo, na medida em que foram objeto de análise pelo Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 598468/SC (tema 207), por meio do qual a Corte reconheceu em favor do contribuinte optante do Simples Nacional as imunidades tributárias sobre receitas decorrentes de exportação e sobre receitas oriundas de operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

As discussões travadas no referido julgamento acerca das imunidades específicas elencadas no Art. 153, § 3º, da CF, III e no Art. 149, § 2º, I, da CF e seus possíveis reflexos serão melhor exploradas nos capítulos seguintes.

3 DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES

Com vistas a tratar do Simples Nacional, é importante realizar uma introdução acerca das bases constitucionais que permitem a existência desse regime tributário, com foco nos seus princípios norteadores que se encontram encartados na Constituição Federal.

Em seguida, será feita uma análise mais detalhada acerca das particularidades da Lei Complementar nº 123/06, responsável por instituir o regime simplificado (BRASIL, 2006), visando compreender a sistemática do Simples Nacional sob a ótica da unicidade, simplificação e favorecimento das microempresas e empresas de pequeno porte, especialmente no que tange à sua relação com alguns tributos que não estão incluídos no Simples.

3.1 PRINCÍPIOS NORTEADORES

Dentro da sistemática constitucional, se verifica uma série de mandamentos conferindo tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, sobretudo, quando analisados especificamente o teor dos Arts. 179 e 146 da Constituição Federal, dispositivos que garantem essas prerrogativas (BRASIL, 1988).

Vale destacar que o referido tratamento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte é determinado pelo Art. 179 do texto constitucional:

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 (BRASIL, 1988).

Ricardo Alexandre (2016) destaca que a decisão do legislador constituinte pela norma contida no Art. 179 da Constituição Federal foi acertada sob o aspecto da isonomia tributária, já que fornece condições às microempresas e empresas de pequeno porte para concorrerem no contexto da economia de mercado. Nas palavras do referido autor:

O princípio da isonomia tributária impõe a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos que estejam em situação desigual, na medida das desigualdades entre eles havidas. No que concerne às empresas, a diferença de capacidade contributiva entre, de um lado, as microempresas e empresas de pequeno porte e, de outro, as médias e grandes empresas já justificaria o tratamento diferenciado. Quando se analisa o fato de o primeiro grupo ser responsável pela geração da maioria dos empregos no País e necessitar da proteção do Estado para que consiga concorrer numa economia de mercado, reforça-se a conclusão de que foi acertada a decisão do legislador constituinte [...] (ALEXANDRE, 2016, p. 619).

O Art. 146 da Constituição Federal, por sua vez, delimita as condições para que este tratamento diferenciado, trazendo em seu parágrafo único o regramento para a instituição de um regime unificado e simplificado de recolhimento de tributos para essas empresas:

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.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (BRASIL, 1988).

Paulo Caliendo (2019, p. 1029) destaca que o favorecimento e tratamento diferenciado fornecido à esses empreendimentos representa “[...] corolário do disposto no Título VII - Da ordem econômica e financeira”, mais precisamente de acordo com o que se encontra disposto no Art. 170 da Constituição Federal:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 6, de 1995) (BRASIL, 1988).

Tratam-se, portanto, de mandamentos constitucionais a serem observados por todos os entes federados, assegurando tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte no intuito de incentivá-las, simplificando o cumprimento de suas obrigações e reduzindo sua carga tributária.

3.2 FUNDAMENTAÇÃO E PARTICULARIDADES DO SIMPLES NACIONAL

Com base nos mandamentos contidos nos Arts. 146, 170 e 179 da Constituição Federal, o legislador editou o regime simplificado previsto na Lei nº 9.317/96 (BRASIL, 1996), posteriormente sucedido pelo regime previsto pela Lei Complementar nº 123/06 (BRASIL, 2006).

A referida Lei Complementar instituiu o Simples Nacional, que é um regime de tributação por meio do qual microempresas e empresas de pequeno porte têm a possibilidade de reunir o recolhimento de diversos tributos por elas devidos em um pagamento de valor único baseado na receita bruta (PAULSEN, 2019, p. 590). Ainda nas palavras de Leandro Paulsen (2015):

Vale notar que tanto a Lei 9.317/96 trouxe como a LC 123/2006 traz anexos em que é possível identificar o montante do recolhimento unificado que corresponde a cada um dos tributos. Desse modo, na impede que, reconhecida a imunidade, seja reduzido o recolhimento no percentual exato correspondente à contribuição ou imposto devido. O Simples não constitui um novo tributo, mas um modo de recolhimento unificado de diversos tributos, por percentual global em que se decompõem os percentuais atinentes a cada um deles. (PAULSEN, 2015, p. 148).

Como bem reconhece a Professora e Ministra Regina Helena Costa (2007), a adesão ao regime possui caráter eminentemente opcional que deve ser alinhado à eficiência e economicidade:

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, 2007, p. 231).

Vale ressaltar que o Simples Nacional compreende uma lista específica de tributos e contribuições, que nos termos do Art. 13 da LC nº 123/06, são respectivamente (BRASIL, 2006):

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, exceto: a) Imposto de Renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; b) Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente.
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas.
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas e aquelas devidas na importação de bens e serviços.
- V – Contribuição para o PIS/Pasep, exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas e aquelas devidas na importação de bens e serviços.
- 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 da citada Lei Complementar, exceto: a) Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador; b) Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual.
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas.
- VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, exceto: a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; b) na importação de serviços. (BRASIL, 2006).

Ao tratar das especificidades do regime do Simples Nacional, Láudio Camargo Fabretti (2019, p. 168) acentua que em algumas hipóteses, ainda que o contribuinte seja optante do regime simplificado, determinados tributos serão

recolhidos na forma da legislação vigente aplicável aos contribuintes não optantes do regime. Ainda nas palavras de Láudio Camargo Fabretti (2019):

Todavia, é importante observar que a pessoa jurídica e seus titulares deverão observar que, se a MPE estiver na condição de responsável tributário ou contribuinte nas situações descritas a seguir, haverá a incidência destes tributos, que deverão ser recolhidos na forma da legislação aplicável às pessoas jurídicas não integrantes do Simples e nas condições estabelecidas na LC no 123/06 (§ 1º do art. 13): a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; b) Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros; c) Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE; d) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR; g) Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS; h) Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; i) ICMS, IPI, PIS e COFINS no regime de substituição tributária ou monofásico, nos quais a MPE seja substituta ou responsável, que deverão ser calculados na forma prevista em lei; j) ISS no regime de retenção ou substituição tributária nos quais a MPE seja responsável por substituição, que deverá ser calculado na forma prevista em lei. (FABRETTI, 2019, p. 168).

Em resumo, o Simples Nacional representa o recolhimento, através de um documento único, de tributos federais (IRPJ, IPI, CSLL, PIS e COFINS, contribuição previdenciária da empresa) e também do ICMS e ISS, sendo os valores repassados a cada um dos entes políticos de acordo com a parcela que lhes cabe, nos termos dos Arts. 21, I, e 22 da Lei Complementar n. 123/06 (BRASIL, 2006; PAULSEN, 2019, p. 590).

Vale lembrar que nos termos no Art. 3º da Lei Complementar n. 123/06, microempresas são definidas como pessoas jurídicas cuja receita bruta no respectivo ano-calendário seja de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). O mesmo dispositivo define empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que apresente receita bruta no respectivo ano-calendário de no mínimo R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais):

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:
I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II – no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (BRASIL, 2006).

Entretanto, no que se refere ao ICMS e o ISS incluídos no Simples Nacional, o limite máximo passa a ser de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), nos termos do Art. 13-A da LC 123/06 (PAULSEN, 2019, p. 591).

Ricardo Alexandre (2016) ressalta a adesão ao Simples Nacional nem sempre é uma escolha vantajosa, podendo, inclusive, gerar prejuízos ao optante em algumas situações:

Como o tratamento é favorecido, o que se espera é que o valor recolhido de maneira centralizada seja menor que a soma dos valores que seriam pagos no caso de não adoção da sistemática. É necessário ressaltar, contudo, que os sujeitos passivos que possuam uma folha de pagamento baixa, quando comparada com a respectiva receita bruta, poderão sofrer prejuízos caso optem pelo Simples Nacional. (ALEXANDRE, 2016, p. 621).

Dentro do Simples Nacional, a competência de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pertence à Secretaria da Receita Federal do Brasil e às Secretarias de Fazenda ou de Finanças dos Estados ou do Distrito Federal e dos Municípios, podendo cada um destes tanto fiscalizar como também realizar lançamento (PAULSEN, 2019, p. 595).

Vale destacar que o contribuinte optante do Simples Nacional não pode usufruir esse regime conjuntamente com outras prerrogativas relativas à cada tributo em separado, a exemplo da apropriação de créditos de ICMS ou suspensões de IPI (PAULSEN, 2019, p. 590), pois o entende-se que o próprio Simples já funciona como uma espécie de benefício fiscal, excluindo portando as vantagens concedidas às empresas não optantes do regime². Nesse sentido leciona Leandro Paulsen (2017):

A empresa que adere ao Simples Nacional não pode cumular esse regime com as prerrogativas próprias da tributação em separado de cada tributo, como a apropriação de créditos de ICMS ou suspensões de IPI. Conforme o STJ, o Simples Nacional constitui sistemática de arrecadação que “já institui forma de benefício fiscal que determina pagamento único e que, conseqüentemente, exclui

² Nesse sentido: STJ, REsp 1.497.591-PE, rel. Min. Humberto Martins, dez. 2014.

qualquer outra vantagem estabelecida às demais empresas” (PAULSEN, 2019, p. 591).

A compreensão da sistemática do Simples Nacional e da impossibilidade de cumulação do regime simplificado com outros benefícios relativos à lógica própria de alguns tributos se afigura como de extrema relevância para a tese aqui discutida.

Tal premissa foi abordada como um dos fundamentos para o argumento da inviabilidade da existência de regimes híbridos de tributação ao longo da discussão travada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 598468/SC (tema 207) perante o Supremo Tribunal Federal.

É a partir da incompatibilidade de cumulação do Simples Nacional com benefícios não incluídos no regime simplificado que partiremos para a análise dos argumentos jurídicos trazidos no referido julgado, chegando à conclusão pretendida neste estudo. Para tanto, será realizada uma interpretação sistemática, à luz da Constituição, das teses e argumentos levantados ao longo do Recurso Extraordinário nº 598468/SC.

4 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DE REGIMES “HÍBRIDOS” DE TRIBUTAÇÃO À LUZ DA UNICIDADE E SIMPLIFICAÇÃO

É inegável que a argumentação e a atividade interpretativa possuem grande importância na seara jurídica, ao passo que fornecem ao intérprete e aplicador do direito ferramentas úteis não somente para resolução de casos concretos, mas também, para modelar o sistema jurídico. Nesse sentido versa Vitor Ramos de Paula (2020):

As doutrinas da argumentação, em outras palavras, são aquelas que, além de descreverem o fenômeno da argumentação, buscam criar formas de auxiliar o aplicador do direito na seleção dos argumentos, guiando-o com preferências etc. Partem da ideia de que a doutrina “não consiste somente (e nem mesmo prevalentemente) na mera descrição do direito vigente [...], mas [...] no modelar o direito. [...] As doutrinas da argumentação pretendem não só descrever as formas como a argumentação ocorre, mas também construir critérios para a seleção dos argumentos, mormente sobre qual deve prevalecer em caso de pluralidade de possibilidades. (PAULA, 2020, p. 4-9).

Os métodos de interpretação e integração das normas tributárias são regidos pelos Arts. 107 ao 112, do CTN (BRASIL, 1966), dispositivos que permitem “extrair o verdadeiro conteúdo da lei, por meio do emprego de técnicas próprias e objetivamente” (ICHIHARA, 2015, p. 100).

Acerca da atividade interpretativa, Celso Antônio Bandeira de Mello diz o seguinte (1991, p. 288, apud ICHIHARA, 2015, p. 100):

Na interpretação está-se desvendando uma vontade... está-se descobrindo algo que preexiste, reconstituindo um pensamento alheio. A atividade interpretativa de alguém é operação que se propõe a absorver, a desentranhar uma vontade anterior, uma significação já existente (MELLO, 1991, p. 288, *apud* ICHIHARA, 2015, p. 100).

Na seara tributária, o Art.108 do CTN estipula uma ordem sucessiva de métodos interpretativos a serem seguidos, sendo eles a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (BRASIL, 1966).

Em comentário sobre os métodos integrativos e de interpretação da legislação tributária contidos no Art. 108 do CTN, Ricardo Alexandre (2016) pontua que a sequência de técnicas ali estipulada visa mitigar a discricionariedade do intérprete:

[...] estabeleceu-se uma rigorosa sequência hierarquizada de técnicas a ser seguida pelo intérprete, sem qualquer margem de discricionariedade que lhe permitisse valorizar mais ou valorizar menos determinada técnica ou aplicá-las conjuntamente. O critério usado pelo legislador para consignar uma sequência de preferência entre as técnicas integrativas foi o de conferir à autoridade responsável o mínimo grau de discricionariedade possível, ampliando-o passo a passo, na medida do necessário. Perceba-se que a discricionariedade existe na manipulação de cada técnica, jamais na escolha entre as técnicas, procedimento absolutamente vinculado. (ALEXANDRE, 2016, p. 255).

Tal caminho interpretativo encartado pelo Art. 108 do CTN (BRASIL, 1966) sugere que o legislador desejou impor métodos especiais de interpretação para as normas tributárias em comparação com as demais normas.

Entretanto, para fins do presente estudo, o caminho interpretativo a ser feito sobre a discussão do RE 598.468/SC será diferente. Isso porque a visão rígida restritiva da interpretação nos termos do Art. 108 do CTN vem sofrendo alterações, na medida em que modernamente, há quem defenda que as normas tributárias representam regras jurídicas de estrutura idêntica à das demais normas. Nesse sentido, leciona Stefan Espirito Santo Hartmann (2014):

No direito tributário, segundo Becker, os estudiosos antigos imaginavam que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente e com método especial. Talvez tenha sido por isso que o legislador dedicou um capítulo próprio, no Código Tributário Nacional, à interpretação e à integração da legislação tributária. Modernamente, no entanto, chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, de que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas, e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer princípio peculiar de interpretação das leis tributárias. (HARTMANN, 2014, p. 262).

Essa equiparação interpretativa entre as normas tributárias, e as demais presentes no ordenamento jurídico, deve ser feita com cautela, sob pena atrair para as decisões judiciais em matéria tributária a predominância de “argumentos não jurídicos”, como bem alerta Thatiane dos Santos Piscitelli (2011):

Nas decisões tributárias mais recentemente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal é possível encontrar diversos argumentos favoráveis e contrários aos contribuintes que seriam classificados de “argumentos não jurídicos”. Exemplos desses argumentos seriam considerações relativas à queda do nível de receitas públicas, tendo em vista uma decisão que reconhecesse a inconstitucionalidade de certo tributo ou mesmo ponderações sobre os efeitos econômicos negativos que um reconhecimento desse tipo provocaria seja nas finanças públicas, seja nos balanços das empresas privadas. (PISCITELLI, 2011, p. 1).

A mesma autora, ao citar Alfredo Augusto Becker (2002), ressalta que essa invasão de princípios não jurídicos na interpretação de normas tributárias acaba por gerar incerteza e insegurança jurídica:

O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.). [...] Deste raciocínio pseudo-jurídico resulta, fatalmente, a conclusão invertebrada e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica). Em síntese: aquele tipo de raciocínio introduz clandestinamente a incerteza e a contradição para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero. (BECKER, 2002, p. 40, *apud* PISCITELLI, 2011, p. 2).

Importante, portanto, partirmos de uma base argumentativa sólida, empregando métodos de interpretação mais apropriadas segundo a lógica do ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, buscando descrever os métodos interpretativos mais aceitos na doutrina e na jurisprudência aplicáveis ao direito tributário, Tércio Sampaio Ferraz Jr. (2008, p. 252 *apud* HARTMANN, 2014, p. 270) destaca o método de interpretação sistemática das normas tributárias a partir da constituição. Nas palavras do autor:

De seu turno, a interpretação sistemática, segundo o Ferraz Jr., parte da pressuposição hermenêutica de unidade do sistema jurídico do ordenamento. Correspondentemente à organização hierárquica das fontes do direito, emergem recomendações sobre a subordinação e a

conexão das normas do ordenamento num todo que culmina pela primeira norma-origem de todo o sistema, a Constituição. FERRAZ JR., 2008, p. 252 *apud* HARTMANN, 2014, p. 270).

Em sua tese de doutorado, Juarez Freitas (1994) classifica o método de interpretação sistemática como método compatível com a complexidade das necessidades do direito contemporâneo, cuja máxima é o atendimento do conjunto de valores e princípios compreendidos no texto constitucional:

Destarte, assumindo uma ótica ampliativa e alargada, a interpretação sistemática deve ser definida como uma operação que consiste em pretender atribuir a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da adequação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos. Frise-se, ademais, que a ampliação do conceito de interpretação sistemática, ora promovida, é proporcional àquela praticada quanto ao conceito de sistema jurídico. Em outras palavras, interpretação sistemática, em tal visada, mais compatível com as presentes funções multifacetadas do Direito contemporâneo, é a que se realiza em consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, de princípios, normas e de valores compreendidos dinamicamente e em conjunto. (FREITAS, 1994, p. 53-54).

Podemos concluir, portanto, que método de interpretação sistemática parte da compreensão de que a constituição é o elemento central e mais importante do ordenamento jurídico. Nesse sentido, leciona Paulo Caliendo (2019):

O pensamento sistemático irá compreender a Constituição como a norma jurídica mais importante no sistema jurídico, detentora de princípios, regras e valores jurídicos. A tributação passa a ser entendida como dever fundamental derivado do texto constitucional e não apenas como obrigação derivada de lei. Conforme Ricardo Lobo Torres: “tributo será considerado o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e da declaração dos direitos fundamentais”. [...] O pensamento sistemático irá entender a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como carta de direitos (limitações ao poder de tributar) quanto como carta de competências (poder de tributar). De um lado, como norma de atribuição de competências e, de outro, como norma de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas. O pensamento sistemático difere dos momentos anteriores ao reafirmar a Constituição como a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na compreensão desta como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais. (CALIENDO, 2019, p. 32-33).

Seguindo essa linha, a fim de atender o objetivo deste estudo, nos parece mais adequado partir de uma interpretação sistemática das normas tributárias tendo

como referência não os métodos elencados no Art. 108 do CTN, mas sim, o texto constitucional, mais especificamente os mandamentos contidos nos Arts. 146, 170 e 179 da Constituição.

5 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 598468/SC E OS REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO: “ARGUMENTANDO” ATRAVÉS DO CASO

Em 21/05/2020, por maioria dos votos em julgamento virtual do Recurso Extraordinário nº 598.468/SC, o Supremo Tribunal Federal definiu que os contribuintes optantes do Simples Nacional podem se beneficiar da imunidade tributária sobre receitas decorrentes de exportação e de operações que destinem ao exterior produtos industrializados, com exceção das hipóteses de PIS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Nos termos da tese fixada pela Corte Suprema, consagrou-se que “as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional”.

Ao longo das discussões firmadas no julgado, o ministro Edson Fachin abriu divergência ao consignar que as imunidades constitucionais possuem natureza objetiva:

Ainda no entender da Corte, porque a imunidade ostenta natureza objetiva, ela não poderia ser interpretada de modo a comportar uma diferenciação que, por opção político-legislativa constitucional, o legislador não fez. Como assentou o e. Ministro Marco Aurélio no RE 564.413: O uso do vocábulo receitas encontra justificativa. Visou-se, em determinado estágio, a evitar-se a subtração de valores, considerado o aporte advindo das exportações, incentivando-se, com isso, a atividade. A par de não se poder, diante do tratamento conferido pelo Diploma Maior, confundir receita ou faturamento com lucro, nota-se que a limitação da imunidade apresenta motivação plausível. Uma coisa é haver a incidência independentemente do êxito alcançado em termos de enriquecimento. Outra diferente é caminhar-se para, verificado resultado positivo, auferindo a pessoa jurídica lucro, afastar-se a incidência da contribuição. Evidentemente, o objeto da imunidade se fez todo peculiar, mediante exclusão explícita de certa base da contribuição social, inconfundível com a revelada em passo subsequente, em outro momento e, portanto, todo próprio, presente o que logrado com negócio jurídico e a subtração das despesas, dos ônus inerente, a fase do êxito, do lucro. (BRASIL, 2020, p. 4).

O ministro concluiu que a referida imunidade é aplicável às empresas do Simples Nacional no que diz respeito apenas à base de cálculo correspondente às receitas de exportação, de modo que o PIS e da CSLL continuam incidindo sobre os optantes do regime por possuírem base de cálculo diversa. Tal entendimento foi acompanhado pela maioria dos demais ministros (BRASIL, 2020, p. 9).

O raciocínio adotado pela Corte Suprema foi o de que as imunidades debatidas correspondem à política de desoneração das exportações consolidada em nível constitucional, suprimindo qualquer possibilidade de tributação sobre as receitas de exportação. Assim, os ministros entenderam que a mera opção pelo regime simplificado jamais poderia levar à interpretação de que as receitas de exportação seriam tributadas, mesmo diante de imunidade constitucional expressa impedindo a cobrança.

Vale destacar que aplicação do entendimento se limita ao período anterior à lei complementar 123/2006, uma vez que a referida lei estabeleceu expressamente que a imunidade tributária de receitas de exportação é aplicável aos optantes do regime simplificado:

A discussão teve origem quando uma microempresa questionou perante o STF uma decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que afastou a imunidade e manteve a exigibilidade dos tributos. A empresa buscava afastar cobranças de contribuição previdenciária, PIS, COFINS, CSLL e IPI por meio de um mandado de segurança impetrado em 2005.

Segundo o TRF- 4, não seria possível cumular o Simples e a imunidade constitucional, pois se tratariam de dois benefícios fiscais incompatíveis, já que se assim fosse permitido, estaria se criando uma espécie de “sistema híbrido” de tributação. Além disso, o tribunal regional destacou que o Simples possui sistema único de recolhimento em que não se poderia individualizar a parcela referente a cada tributo, o que seria necessário para fins de aplicação da imunidade sobre as receitas de exportação (BRASIL, 2008, p. 131-135).

Dentre os argumentos mais importantes levantados pela Fazenda Nacional ao longo do referido processo, encontra-se a ideia de que o Simples Nacional não constituiria uma imposição, mas sim uma faculdade, de modo que todas as suas vantagens e desvantagens deveriam ser acatadas pelo contribuinte, sem exceções.

Acompanhando o entendimento, a Procuradoria Geral da República opinou no sentido de que se a empresa contribuinte que opta pela inclusão no Simples

Nacional, percebendo que assim usufruirá de uma simplificação de suas obrigações e redução de sua carga tributária, deverá, em contrapartida, abrir mão de certas garantias constitucionais para não se beneficiar de um “regime híbrido”, vez que a opção pelo regime simplificado de tributação seria incompatível com as imunidades contidas nos Arts. 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal (BRASIL, 2007, p. 126-129).

A partir da argumentação apresentada pela Fazenda Nacional, é possível concluir, portanto, que quaisquer obrigações e vantagens incompatíveis com a lógica principiologia do Simples Nacional não poderiam ser conjugadas com o regime simplificado de tributação, sob pena de descaracterizar a própria natureza opcional e unificada deste.

Tal ponto foi claramente destacado no voto proferido pelo ministro Luiz Fux ao concluir que o optante pelo Simples Nacional necessariamente deve abrir mão de certas particularidades que lhe seriam aplicáveis caso não optasse pelo ingresso no regime simplificado:

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. (BRASIL, 2020, p. 6).

Mesmo entendendo que as imunidades contidas nos Arts. 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal se aplicam às empresas optantes do Simples Nacional, o Ministro Luiz Fux reforçou a conclusão que seria inadmissível a concessão de um “regime híbrido” que fornecesse ao contribuinte tanto as benesses de um regime simplificado quanto os benefícios oriundos da sistemática de alguns tributos quando recolhidos por fora do Simples Nacional, invocando, para tanto, jurisprudência pretérita do STF:

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, DJ de 30/10/12).

Agravo 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. Agravo regimental não provido. (Primeira Turma, RE 595.921 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ de 20/11/14) (BRASIL, 2020, p. 6 - 8).

Inclusive, este foi o entendimento adotado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao apreciar a causa, conforme se verifica no acórdão da decisão proferida pela Corte Regional 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 (BRASIL, 2008, p. 131).

Mais adiante, o Ministro Luiz Fux entende que apesar da impossibilidade de se pretender instituir um regime híbrido de tributação, e da necessidade de se abrir mão de certos benefícios e particularidades ao se optar pelo Simples Nacional, de forma alguma tais fatores poderiam implicar no afastamento de imunidades constitucionais, a exemplo das instituídas sobre as receitas de exportações:

[...] 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 (BRASIL, 2020, p. 8).

Conforme se pode perceber, o argumento para viabilizar o reconhecimento da imunidade sobre receitas de exportação dos optantes do Simples Nacional adotou matriz e justificativa eminentemente constitucional.

A argumentativa da inadmissibilidade de sistemas híbridos de tributação, portanto, restou superada quando colocada frente às imunidades tributárias consagradas na Constituição Federal.

Partindo dessa linha de raciocínio adotada em relação às imunidades sobre receitas de exportação aos optantes do Simples, o questionamento a ser respondido é o se os sistemas mistos de tributação seriam ou não adequados sob o ponto de vista dos preceitos constitucionais da unicidade, simplificação e favorecimento conferidos às microempresas e empresas de pequeno porte.

Naturalmente, poder-se-ia questionar qual sentido empregado pela jurisprudência ao se referir à impossibilidade de sistemas híbridos de tributação e como isso se relacionaria com os princípios constitucionais regentes do Simples Nacional.

Neste estudo, serão apresentadas duas perspectivas acerca desse conceito. A primeira delas se desenvolve no sentido de que, à luz da necessidade de unificação e simplificação das obrigações tributárias conferidas aos empreendimentos de menor porte pelo texto constitucional, a vedação aos sistemas mistos de tributação apenas reforçaria a necessidade de cumprimento desses preceitos.

Se em relação às imunidades constitucionais a inviabilidade da aplicação de regimes híbridos pode ser relativizada, o mesmo não deveria acontecer em relação aos preceitos de unicidade e simplificação contidos no Art. 146 e 179 da CF.

Mesmo diante dos mandamentos contidos nos Arts. 146, parágrafo único, III e 149 da CF, e da vedação aos sistemas mistos de tributação, tais princípios não impedem que o contribuinte sofra com a incidência de verdadeiros regimes híbridos, já que na prática, diversos tributos são cobrados por fora do regime simplificado e

em paralelo ao recolhimento unificado do mesmo, obrigando o optante do Simples a cumprir com o recolhimento de vários tributos separadamente, a exemplo do IOF, II, IE, ITR, FGTS, e ICMS – Diferencial de Alíquota (DIFAL).

A segunda perspectiva é a de que, sob o viés do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte conforme o Art. 146, d da CF, a manutenção de um sistema híbrido de tributação em relação ao Simples Nacional seria medida adequada apenas se permitisse que o contribuinte optante do Simples pudesse auferir os benefícios atribuídos ao recolhimento de alguns tributos não incluídos no regime, conferindo o favorecimento constitucional concedido aos empreendimentos de menor porte.

A fim de estruturar os possíveis caminhos interpretativos a serem extraídos das discussões contidas no julgamento do RE 598.468/SC, tanto a primeiro quanto a segunda abordagem serão melhor detalhadas nos itens a seguir.

5.1 (IN)ADEQUAÇÃO DE REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO SOB À ÓTICA DA UNICIDADE DO SIMPLES NACIONAL

Conforme previsão do inciso IX, do Art. 170 da Constituição Federal, o Simples Nacional é um regime de tributação simplificado, facilitado e, sobretudo, unificado (BRASIL, 1988).

Os princípios referentes à ordem econômica contidos no Art. 170 da Constituição Federal, além de proteger a livre iniciativa, também visam resguardar as empresas de pequeno porte por meio de favorecimentos a fim de que possam competir perante aquelas que detém maior capital.

Na sistemática constitucional, verificamos diversas prerrogativas voltadas para microempresas, a exemplo das previsões contidas no Art. 146 da Constituição Federal, conforme o já detalhado no capítulo 4 do presente estudo.

Essa mesma norma constitucional dispõe que lei complementar poderá definir tratamento diferenciado para empresas de pequeno porte, impondo que o recolhimento será unificado, conforme se verifica no parágrafo único e inciso III do referido artigo.

Além da expressa determinação de unicidade para o regime simplificado de tributação, o inciso III, alínea “d” do Art. 146 da CF também prevê que o tratamento

especial destinado às microempresas e empresas de pequeno porte deverá resultar em um regime favorecido (BRASIL, 1988).

Porém, algo que definitivamente não se materializa em sua integralidade na sistemática atual do Simples Nacional é a unificação do recolhimento dos tributos. Conforme já visto, diversos são os tributos que são cobrados separadamente em relação à guia de recolhimento única do regime simplificado.

A própria sistemática do Simples Nacional não é uníssona. Isso porque a Lei Complementar nº 123/06 classifica os optantes do regime simplificado em atividades distintas, separando-as em diferentes anexos cuja carga tributária variam. A partir dessas classificações, temos que alguns contribuintes optantes do Simples realizam, por exemplo, o pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), enquanto que outros, a depender do seu ramo de atividade, realizam o pagamento da mesma contribuição dentro da alíquota única do Simples Nacional.

Percebe-se um exemplo claro dessa diferenciação quando comparamos a tributação sobre a prestação de serviços advocatícios e sobre serviços de natureza contábil. Os serviços advocatícios no Simples Nacional são tributados na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº 123/06, conforme disposto no Art. 13, VI e Art. 18, §5º - C, VII da referida lei, fazendo com que o pagamento da CPP não seja incluído no rol de tributos abarcados pelo recolhimento unificado para esse ramo de atividade:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

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;

[...]

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.

[...]

§ 5º - C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a

contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

[...]

VII - serviços advocatícios. (BRASIL, 2006).

Já no caso da prestação de serviços contábeis, a tributação pelo Simples Nacional é realizada na forma do Anexo III da Lei Complementar nº 123/06, conforme dispõe o Art. 18, § 5º - B, XIV da referida lei (BRASIL, 2006), fazendo com que o pagamento da CPP para este ramo de atividade seja tributada juntamente com os demais tributos abarcados pelo recolhimento unificado:

§ 5º-B Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.

Em outras palavras, dentro do próprio Simples Nacional há a presença de sistemas híbridos, já que a Lei Complementar nº 123/06 determina a inclusão de diferentes tributos no recolhimento unificado a depender do ramo de atividade, mesmo levando em conta que o regime deveria ser igualmente unificado e simplificado, independente da atividade desempenhada pelo contribuinte.

Ocorre que quando a empresa é submetida à incidência de diversos tributos por fora da alíquota única do simples, ele está sendo submetida a uma espécie de regime híbrido pela própria Administração Pública. Tal característica do Simples Nacional afronta a ideia de que sistemas híbridos de tributação não deveriam ser admitidos, conforme visto no início deste capítulo e à luz dos argumentos levantados no Recurso Extraordinário nº 598.468/SC.

Se a Fazenda Nacional e a jurisprudência do STF apontam para a inadequação dos regimes mistos de tributação, é de se estranhar que a lei instituidora do Simples Nacional permita a inclusão de determinados tributos no recolhimento unificado, ao passo que retira outros. Ao mesmo tempo em que a União rechaça a criação de regimes híbridos, acaba por impor ao contribuinte optante do Simples Nacional diversas obrigações que em nada guardam compatibilidade com a pretensão de um sistema unificado.

Tal cenário nos leva a questionar se essa permissibilidade de sistemas híbridos na prática se mantém conforme a conveniência do poder público,

especialmente nos casos em que essa lógica híbrida se mostra favorável ao fisco no que se refere à arrecadação.

Fato é que, partindo da interpretação de que não seria possível um sistema híbrido conjugando o Simples Nacional com os ônus e bônus do recolhimento de tributos não incluídos no regime simplificado, poderia se concluir pela impossibilidade de cobranças não incluídas na lógica unificada.

De outro norte, também não se vislumbra simplificação, já que ao pagar tributos por meio de guia unificada e ao mesmo tempo recolher obrigações tributárias diversas, o contribuinte sofre múltipla incidência tributária, o que acaba por mitigar o regime simplificado, ocasionando uma complexidade incompatível com o que prevê o ordenamento constitucional.

O que se afirma é que, muito embora a Fazenda tenha se manifestado no sentido de que seria inadmissível a pretensão do contribuinte optante do Simples Nacional de querer se valer de sistema híbrido de tributação para auferir vantagens, verifica-se que os próprios entes federados impõem ao contribuinte a uma espécie de sistema misto de tributação, em desrespeito ao princípio da unicidade que rege o regime simplificado de recolhimento de tributos.

Sob essa perspectiva, concordamos que sistemas híbridos que contrariam a simplificação e a unidade previstas pelo Art. 146 da Constituição Federal não deveriam existir. Apesar das dificuldades práticas em reunir todos os tributos incidentes sobre as operações das mais diversas microempresas e empresas de pequeno porte em uma guia única de recolhimento, esta reunião seria a solução mais adequada a fim de atender os mandamentos constitucionais previstos nos Arts. 146 e 179 da CF.

5.2 REGIMES HÍBRIDOS DE TRIBUTAÇÃO SOB A ÓTICA DO FAVORECIMENTO À MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Sob o viés do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte, a manutenção de um sistema híbrido de tributação em relação ao Simples Nacional nos leva a conclusões diversas das alcançadas no item anterior.

Conforme destacado no início do presente capítulo, a impossibilidade da manutenção de regimes mistos tornaria impossível a conjugação do Simples Nacional com benefícios fiscais relativos à tributos não incluídos no recolhimento

unificado. Nesse sentido, o item 7.5 de consulta elaborada pela Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional ressalta que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do regime simplificado não podem apropriar ou transferir créditos referentes a tributos abrangidos por esse regime, nem utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal (BRASIL, 2020, p. 73 - 74).

Vale lembrar que essa impossibilidade de apropriação de créditos tributários alcança apenas os tributos que estão incluídos no recolhimento unificado do Simples Nacional, conforme consta em nota explicativa acerca do item 7.5 do documento elaborado pela Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional (2020):

A impossibilidade de utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal alcançará somente os tributos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Um incentivo fiscal relativo ao IPTU, por exemplo, poderá ser usufruído normalmente, ainda que a ME ou EPP seja optante pelo Simples Nacional (BRASIL, 2020, p. 74).

Na prática, tal vedação acontece, por exemplo, em relação à cobrança do ICMS – Diferencial de Alíquota (DIFAL), em que as empresas optantes do Simples, diferentemente das não optantes, não podem se creditar dos valores dispendidos em operações futuras.

Empresas não optantes do Simples Nacional sejam elas enquadradas no regime do lucro real ou no do lucro presumido, recolhem o diferencial de alíquota do ICMS quando adquirirem produtos oriundos de outros estados. No momento em que essas empresas revendem tais produtos adquiridos ao respectivo consumidor, elas podem abater o valor pago a título de DIFAL em relação ao que devem recolher ao Estado, respeitando o princípio da não cumulatividade, conforme previsão dos Arts. 19 e 20, §5º e incisos da Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996).

As empresas optantes do Simples, por outro lado, ao adquirirem produtos oriundos de outros estados, recolhem o DIFAL por fora do Simples Nacional e absorvem esse custo, tendo em vista que não podem se creditar no que irão recolher de ICMS quando da venda do produto ao consumidor. Isso porque a Lei Complementar nº 123/06 não contém previsão de abatimento desses valores no que se refere ao regime simplificado (BRASIL, 2006), e também porque o fisco entende que empresas optantes do Simples não podem se utilizar de benefícios tributários relativos a outros regimes.

Inclusive, o Art. 23 da Lei Complementar 123/06 dispõe que os contribuintes optantes do Simples Nacional não podem aproveitar créditos referentes a tributos abrangidos pelo regime simplificado, como é o caso do ICMS, mesmo nos casos em que são obrigados efetuar o recolhimento pelo regime geral, por fora do Simples:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. (BRASIL, 2006).

Por conta da impossibilidade de creditamento do diferencial de alíquota do ICMS, por exemplo, as empresas optantes do Simples Nacional acabam integrando dois sistemas tributários na prática: ao mesmo tempo em que fazem parte do Simples, também participam parcialmente da sistemática regular do ICMS, vez que recolhem o DIFAL por fora do regime unificado, mas diferentemente das empresas não optantes, não conseguem abater o diferencial de alíquota. Nessa hipótese, verifica-se, portanto, uma hibridez de regimes tributários que acaba beneficiando o fisco.

Isso nos leva a entender que quando o regime é híbrido e favorece ao fisco, verifica-se uma certa permissibilidade da Fazenda no que se refere à manutenção de uma lógica tributária mista. Ocorre que, se esses regimes híbridos são aceitos na prática, os benefícios fiscais desses sistemas deveriam ser mantidos e conjugados com o Simples Nacional, atendendo ao princípio do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte previsto em nosso ordenamento.

O problema é que a opção pelo regime de tributação simplificado não poderia retirar do contribuinte os benefícios atribuídos ao recolhimento de alguns tributos não incluídos no regime, sob pena de mitigar o favorecimento constitucional conferido aos empreendimentos de menor porte.

Diante de tais fundamentações, pode-se concluir que em relação à créditos e incentivos fiscais voltados aos optantes do Simples Nacional, os preceitos de unicidade, simplificação e sobretudo, de favorecimento buscados pelo legislador constitucional quanto ao tratamento dado as micro e pequenas empresas optantes do regime não estariam sendo integralmente colocados em prática.

O que se verifica, portanto, é que, apesar dos princípios constitucionais norteadores do Simples Nacional e da existência de regimes híbridos de tributação, na prática, conforme exposto no subitem anterior, o contribuinte ainda assim é

impossibilitado de fazer jus à benefícios fiscais relativos à tributos que não integram o regime simplificado, prejudicando, ao menos em parte, a ideia de favorecimento de pequenos empreendimentos pretendida pelo legislador constituinte.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das discussões contidas na tese firmada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 598468 (tema 207), mais precisamente no que se refere à ideia de regimes híbridos de tributação, podemos verificar uma série de problemas de ordem prática que ainda são vivenciados por pequenos empreendedores em nosso país.

Conforme abordado em capítulos anteriores, se por um lado a ideia de regimes híbridos de tributação agride os preceitos constitucionais de unicidade e simplificação no que diz respeito à cobrança de tributos por fora do pagamento único do regime simplificado, por outro lado, regimes mistos poderiam auxiliar a concretização do princípio constitucional de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte caso permitissem o aproveitamento de créditos e benefícios fiscais também no que se refere aos tributos incluídos na sistemática unificada.

Tais conclusões partem de uma interpretação sistemática de preceitos constitucionais e contidos no Sistema Tributário Nacional, que garantem às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento diferenciado e favorecido, simplificando e reduzindo os ônus e as obrigações administrativas e tributárias dessas empresas.

Muitos progressos foram alcançados, principalmente no que se refere à criação do Simples Nacional a partir da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Tal regime auxiliou o desenvolvimento de pequenos empreendimentos em solo nacional, porém, ainda há um longo caminho a percorrer.

Uma das problemáticas ainda vivenciadas por empreendimentos de menor porte é o fato de que o poder público ainda se vale de meios cobranças de tributos que são, em essência, incompatíveis com a própria lógica unificada de recolhimento do Simples Nacional, o que à luz do que foi exposto, não poderia ocorrer.

É preciso buscar alternativas para que o pequeno empresário tenha, cada vez mais, condições de concorrer no competitivo ambiente de mercado, superando, para tanto, o atual cenário burocrático de cumprimento de obrigações administrativas e tributárias.

Diante da necessidade de profundas reformas na sistemática tributária brasileira, e verificando a ampla gama de dificuldades enfrentadas por pequenos empreendedores no cumprimento de suas obrigações, é de se esperar que futuras

propostas de alteração da legislação tributária consigam contornar o atual cenário de extensa burocracia que permeia a atividade empreendedora.

Acima de tudo, espera-se que novas propostas legislativas se prestem ao objetivo de consagrar, na prática, os preceitos de unicidade, simplificação e favorecimento concedidos às microempresas e empresas de pequeno porte através da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar** / Organizadores: Ives Gandra Martins Filho e Ricardo Castilho ; autores: Antonio Carlos Rodrigues do Amaral... [et al.]. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio (*). Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 91, p. 108-115, 2003.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicação Original [Diário Oficial da União de 27/10/1966] (p. 12452, col. 1). Retificação [Diário Oficial da União de 31/10/1966] (p. 12567, col. 4). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 jan. 2020.

_____. **Lei n. 87 de 13 e setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos estados e do distrito federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicação Original: Diário Oficial da União de 16/09/1996, P. 18261. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. **Lei n. 9.317 de 05 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte - simples e dá outras providências. Publicação Original: Diário Oficial da União de 06/12/1996, P. 25973. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=9317&ano=1996&ato=687lzaq1UMJpWTa6e>. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do

Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Publicação Original [Diário Oficial da União de 15/12/2006] (p. 1, col. 1). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. Procuradoria Regional da República da 4ª Região. **Parecer proferido nos autos da Apelação Cível nº 2005.72.01.004337-1/SC**. Recorrente: Brasília Pisos de Madeira LTDA. Recorrida: União Federal. Procurador Regional da República, Fábio Bento Alves. Porto Alegre - RS, 01 de julho de 2007. p. 126-129. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=490031&prcID=2668791#>. Acesso em: 27 out. 2020

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF- 4) **Apelação Cível nº 2005.72.01.004337-1/SC**. Recorrente: Brasília Pisos de Madeira LTDA. Recorrida: União Federal. Relator: Des. Federal Otávio Roberto Pamplona. Porto Alegre - RS, 25 de novembro de 2008. p. 131-135. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=490031&prcID=2668791#>. Acesso em: 27 out. 2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Min. Edson Fachin**. Recurso Extraordinário nº 598.468/SC., Recorrente: Brasília Pisos de Madeira LTDA. Recorrida: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília - DF, 22 de maio de 2020. Plenário, Sessão Virtual de 15.5.2020 a 21.5.2020. Disponível em: https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2020/5/1DBC60197075EB_VotoFachinsimples.pdf. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Min. Luiz Fux**. Recurso Extraordinário nº 598.468/SC., Recorrente: Brasília Pisos de Madeira LTDA. Recorrida: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília - DF, 22 de maio de 2020. Plenário, Sessão Virtual de 15.5.2020 a 21.5.2020. Disponível em: [https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2020/5/3A52543B47DDCA_VotoFuxSimples\(2\).pdf](https://migalhas.uol.com.br/arquivos/2020/5/3A52543B47DDCA_VotoFuxSimples(2).pdf). Acesso em: 27 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 598.468/SC**. Recorrente: Brasília Pisos de Madeira LTDA. Recorrida: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília - DF, 22 de maio de 2020. Plenário, Sessão Virtual de 15.5.2020 a 21.5.2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2668791>. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional. **Perguntas e Respostas**: Simples Nacional. Brasília - DF, 03 de novembro de 2020. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf>. Acesso em: 27 out. 2020

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1982.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional: tratamentos tributário, fiscal e comercial**. São Paulo: Atlas, 2019.

FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito em face das antinomias normativas, axiológicas e principiológicas**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/106382/94485.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 26 nov. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. *Ebook*.

_____. Incentivos à exportação. Artigo - Federal - 2011/3051. **FISCOSoft**. 2011. Disponível em: <https://tinyurl.com/harada-fiscosoft>. Acesso em 27 nov. 2020.

HARTMANN, Stefan Espirito Santo. Novos contornos interpretativos no Direito Tributário. Da necessidade de revisão das normas que dispõem sobre interpretação e integração da legislação tributária. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 62, out. 2014. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Stefan_Hartmann.html. Acesso em: 25 nov. 2020.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 183

_____. **Direito Tributário: atualizado até EC 85/15 e LC 149/15**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEITE, Matheus Soares. **Teoria das unidades Tributárias**. São Paulo: Perse, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades condicionadas e incondicionadas** — Inteligência do artigo 150, inciso VI e § 4º e artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. RDDT n. 28, jan. 1998, p. 68; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade das instituições religiosas. RFDT 27/21, mai.-jun. 2007.

NÓBREGA, Felipe Crisanto Monteiro. **Estado, Mercado e Tributação**: normas tributárias indutoras e seus reflexos socioeconômicos sobre o subsetor da construção civil de edificações residenciais. Campina Grande: EDUEPB, 2017.

NÓBREGA, José Flóscolo da. **Introdução ao direito**. 8. ed. rev. e atualizada. João Pessoa: Edições Linha d'Água, 2007.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 9. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

OSTROWIECKI, Alexandre; FEDER, Renato. **Carregando o Elefante**: Como livrar-se das amarras que impedem os brasileiros de decolar. Edição revisada versão 9.5 – abril de 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2015.

_____. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PISCITELLI, Thatiane dos Santos, **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

RAMOS, Vitor de Paula. Teorias e doutrinas da argumentação: a argumentação no novo CPC brasileiro. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 307/2020, p. 53-70, Set. 2020. DTR\2020\11536.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 11.