

IMUNIDADE DO IBS E DA CBS NAS EXPORTAÇÕES INDIRETAS

Solon Sehn

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado.

Artigo recebido em 10.04.2026 e aprovado em 14.04.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução e delimitação do tema 2 Natureza jurídica das imunidades tributárias 3 Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar 4 Constitucionalidade do art. 82 da Lei Complementar n. 214/2025 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O texto examina a constitucionalidade de requisitos impostos para a concessão de imunidade tributária à exportação, especialmente às microempresas e empresas de pequeno porte. Argumenta-se que a exigência de patrimônio mínimo e de certificação OEA, bem como a subordinação da imunidade à regularidade fiscal, são incompatíveis com os princípios constitucionais, como isonomia tributária, razoabilidade e o tratamento favorecido previsto no art. 146, III, “d”, da Constituição Federal. O texto traz precedentes do STF que vedam a utilização de meios indiretos coercitivos para cobrança de tributos e destaca que as imunidades não podem ser condicionadas à manifestação prévia das administrações tributárias. Conclui, portanto, pela inconstitucionalidade de diversos dispositivos da Lei Complementar n. 214/2025, reconhecendo apenas requisitos formais para a verificação das finalidades das imunidades, sem necessidade de restrições adicionais.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade tributária. Microempresas. Inconstitucionalidade. Regularidade fiscal. Certificação OEA.

IBS AND CBS TAX EXEMPTIONS ON INDIRECT EXPORTS

CONTENTS: 1 Introduction and delimitation of the topic 2 Legal nature of tax immunities 3 Regularizing constitutional limitations on the power to tax 4 Constitutionality of article 82 of Complementary Law no. 214/2025 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: This text examines the constitutionality of requirements imposed for granting tax immunity to exports, especially to micro and small enterprises. It argues that the requirement of

minimum assets and Authorized Economic Operator (AEO) certification, as well as the subordination of immunity to tax compliance, are incompatible with constitutional principles such as tax equality, reasonableness, and the preferential treatment provided for in Article 146, III, “d”, of the Federal Constitution. The text cites precedents from the Supreme Federal Court (STF) that prohibit the use of indirect coercive means for tax collection and emphasizes that immunities cannot be conditioned on prior approval from tax authorities. It concludes, therefore, that several provisions of Complementary Law No. 214/2025 are unconstitutional, recognizing only formal requirements for verifying the purposes of the immunities, without the need for additional restrictions.

KEYWORDS: Tax immunity. Microenterprises. Unconstitutionality. Tax compliance. Authorised Economic Operator (AEO) certification.

1 INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA

As exportadoras, assim como as demais empresas, exercem uma atividade econômica produtiva geradora de emprego e de renda. Contudo, diferenciam-se, na medida em que também proporcionam a obtenção de divisas internacionais, contribuindo para o equilíbrio da balança de pagamentos e para a estabilidade cambial. Por isso, em todos os países há um interesse público na desoneração dessas operações. Não é diferente o que ocorre no Brasil.

Entre nós, essa política realiza-se, por um lado, com a não tributação da exportação propriamente dita, isto é, o ato de saída definitiva de uma mercadoria do território aduaneiro brasileiro, decorrente de um negócio jurídico internacional. De outro, com a desoneração dos tributos que incidiram sobre os insumos do exportador (produtos ou serviços) adquiridos ou contratados no mercado interno.

Em razão disso, no plano federal, a legislação do PIS/Pasep e da Cofins reconhece às exportadoras um direito de crédito passível de compensação ou de ressarcimento em dinheiro (Leis n. 10.833/2003, art. 6º, I, § 1º e § 2º, n. 10.637/2002, art. 5º, I, § 1º e § 2º, n. 9.363/1996, art. 1º, e n. 10.276/2001, art. 1º). O mesmo se aplica ao IPI, em relação às aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (Lei n. 9.779/1999, arts. 11 e 20).

Na reforma da tributação do consumo, aprovada pela Emenda 132/2023, foi prevista, no art. 156-A, § 1º, III, e no art. 195, § 16, da Constituição Federal, a imunidade do IBS e da CBS, o que também visa a preservar a neutralidade desses tributos no comércio exterior¹:

1. Como ressaltado em outros estudos sobre o tema, a neutralidade do IBS e a CBS manifesta-se em três aspectos ou dimensões: a neutralidade intermediária, a equidade horizontal

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

[...]

III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

[...]

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

[...]

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do *caput* o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

Ocorre que, nas exportações indiretas, realizadas por meio de *trading companies* (comerciais exportadoras), esses dispositivos foram restringidos pelo art. 82 da Lei Complementar n. 214/2025. A imunidade constitucional foi disciplinada como mera suspensão do crédito tributário, que pode ser convertida em alíquota zero após a efetiva exportação:

Art. 82. Poderá ser suspenso o pagamento do IBS e da CBS no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que atenda cumulativamente aos seguintes requisitos:

I – seja certificada no Programa OEA;

e a neutralidade no comércio exterior. Esta última, também denominada “neutralidade externa”, visa a afastar distorções concorrenciais decorrentes do uso do IBS e da CBS como fator de estímulo ou de desestímulo para a aquisição de produtos locais ou importados, afetando as possibilidades de escolha do consumidor. O principal mecanismo para esse fim é o princípio do destino, pelo qual a exportação deve ser desonerada na origem, com incidência do imposto apenas no país de consumo, observadas as mesmas bases e alíquotas das operações internas. Sobre o tema, cf.: SEHN, Solon. *IBS e CBS: tributação do consumo na prática*. Rio de Janeiro: Forense, 2026. p. 28; SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2026. p. 626.

II – possua patrimônio líquido igual ou superior ao maior entre os seguintes valores:

a) R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); e

b) uma vez o valor total dos tributos suspensos;

III – faça a opção pelo DTE, na forma da legislação específica;

IV – mantenha escrituração contábil e a apresente em meio digital; e

V – esteja em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio.

§ 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, a empresa comercial exportadora deverá ser habilitada em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB.

§ 2º Para fins da suspensão do pagamento do IBS, a certificação a que se refere o inciso I do *caput* deste artigo será condicionada à anuência das administrações tributárias estadual e municipal de domicílio da empresa.

§ 3º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os bens remetidos para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sem que haja qualquer outra operação comercial ou industrial nesse interstício.

§ 4º A suspensão do pagamento do IBS e da CBS prevista no *caput* converte-se em alíquota zero após a efetiva exportação dos bens, desde que observado o prazo previsto no inciso I do § 5º deste artigo.

O presente artigo tem por objeto o estudo da constitucionalidade desses dispositivos, considerando a natureza jurídica das imunidades tributárias e os limites para o exercício da faculdade prevista no inciso II do art. 146 da Constituição Federal, que assegura ao legislador complementar a competência para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

2 NATUREZA JURÍDICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades são regras de competência negativa que implicam uma proibição de tributar dirigida ao poder público e um direito de não sujeição em benefício de uma pessoa física ou jurídica². Apresentam um caráter instrumental,

2. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 240. Ao discorrer sobre as competências negativas, que são cláusulas de exceção às normas de competência positivas, o autor ressalta que delas decorre um direito de não intervenção e que: “[...] A este derecho corresponde una prohibición dirigida al Estado de no intervenir en el ámbito de no-competencia definido por las normas iusfundamentales”. O autor alemão não escreve sobre as imunidades tributárias. No entanto, suas lições são inteiramente aplicáveis à espécie. Entre nós, proposta semelhante é desenvolvida por

relacionando-se, em maior ou menor medida, com a concretização de um princípio constitucional ou de um direito fundamental³. Nas exportações, a imunidade tributária do IBS e da CBS está associada ao princípio da neutralidade, mais precisamente a neutralidade no comércio exterior ou neutralidade externa, que implica a tributação no país do consumo dos bens ou serviços⁴. Mas também há uma evidente ligação com o equilíbrio da balança de pagamentos e a estabilidade cambial, que são essenciais para o desenvolvimento nacional (objetivo fundamental da República *ex vi* do art. 3º, II, da Constituição), para a preservação da soberania nacional em sua dimensão econômica (art. 170, I) e para a estabilidade monetária (valor constitucional implícito que decorre dos arts. 21, VIII, e 164 da Lei Maior).

É certo que, como se sabe, há outras teorias acerca da natureza jurídica das imunidades. As concepções mais aceitas entendem que seriam: (i) normas constitucionais de estrutura que estabelecem, de modo expresso, a incompetência para expedir regras instituidoras de tributos⁵; (ii) hipótese de não incidência por determinação constitucional ou constitucionalmente qualificada⁶; (iii) supressão

Roque Antonio Carrazza, para quem as regras constitucionais de imunidade, por um lado, delimitam negativamente o âmbito de competência tributária das pessoas políticas e, de outro, conferem aos seus beneficiários – como efeito reflexo – o direito público subjetivo de não serem tributados: “Em função disso, a lei, ao descrever a norma jurídica tributária, não pode, sob pena de inconstitucionalidade, colocar estas pessoas na contingência de pagar tributos, isto é, de figurar no polo passivo de obrigações tributárias” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 453). Cf. também: CARRAZZA, Roque Antonio. Imunidade, isenção e não incidência. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 95 e ss.

3. SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2026. p. 111 e ss.
4. Ver nota 1.
5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 179.
6. Essa concepção foi desenvolvida por Amílcar de Araújo Falcão na década de 1960 (edição mais recente da obra: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 64). Entendimento semelhante é sustentado por Ruy Barbosa Nogueira, que acolhe a teoria de Falcão, explicando a sua natureza jurídica no capítulo das categorias técnicas da tributação, ao lado da incidência, não incidência, isenção e alíquota zero (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 165). Em estudo mais recente, José Souto Maior Borges também a considerou uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 218).

(interna) de parcela do poder de tributar⁷; ou (iv) limitações constitucionais ao poder de tributar⁸ ou à competência tributária⁹. Em todas essas diferentes vertentes doutrinárias, entretanto, entende-se que as imunidades implicam uma vedação para a inclusão das pessoas, bens ou operações previstas pela regra constitucional no âmbito de incidência de normas tributárias. O poder público, portanto, não pode constituir ou exigir créditos tributários nessas hipóteses.

3 REGULAR AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Cabe à lei complementar, de acordo com o art. 146, II, da Constituição, “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Entretanto, o exercício dessa competência só é possível nos casos em que o próprio texto constitucional estabelece a necessidade de regulamentação. É o caso, por exemplo, do art. 150, VI, “c”, que submete a aplicabilidade da imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social aos “requisitos da lei”¹⁰. Fora das hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição, não cabe qualquer regulamentação, porque as limitações ao poder de tributar – como ocorre com todo preceito proibitivo – sempre são autoaplicáveis¹¹.

Esse importante aspecto é ressaltado por Geraldo Ataliba, que chega a qualificar como abusiva uma lei complementar voltada a regulamentar um preceito proibitivo:

7. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 209-210.
8. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 225 e ss.
9. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 430 e ss. (posição 7327) e p. 757 e ss. (posição 12829). Edição Kindle.
10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 621-622. A esse propósito, já decidiu o STF: “Mesmo com a referência expressa ao termo ‘lei’, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar” (STF, ADI 1.802, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 03.05.2018).
11. Como ensina José Afonso da Silva, são de eficácia plena as normas constitucionais que: “a) contenham vedações ou proibições; b) confirmam isenções, imunidades e prerrogativas [...]” (SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 101).

[...] onde a Constituição diz NÃO é NÃO. O legislador complementar não pode aumentar o NÃO. Também não pode diminuir o NÃO; ele só pode repetir, reproduzir o NÃO, o que é ridículo. É ridículo uma norma inferior repetir a norma superior, porque não acrescenta nada à norma superior no que diz respeito a sua eficácia. Se a Constituição disse NÃO, o que é que adianta outro órgão, qualquer órgão ou instrumento dizer NÃO? Vai aumentar o NÃO? A força, a eficácia do NÃO? Vai reduzir? Não pode¹².

Entretanto, ressalte-se que, de acordo com precedentes vinculantes do STF, a reserva de lei complementar do inciso II do art. 146 abrange apenas a definição dos limites objetivos (materiais), sem alcançar os aspectos formais ou subjetivos de imunidades tributárias, *v.g.*, normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes:

A Suprema Corte, guardiã da CF, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sói ocorrer com o art. 55 da Lei 8.212/1991, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da CF, *ex vi* dos incisos I e II¹³.

Ainda segundo a Suprema Corte, o legislador ordinário pode disciplinar os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como certificação, fiscalização

-
12. ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 90, abr./jun. 1989. No mesmo sentido, discorrendo à luz do texto constitucional pretérito, porém, em lições que se aplicam em face da Constituição Federal de 1988, Pontes de Miranda ensina que: “[...] regular limitações constitucionais – limitações que constam da Constituição – não é legislar com a criação ou manutenção de limites. [...] Lei complementar pode regular limitações constitucionais; não criar limitações. Lei que cria limitações não está a regular limitações constitucionais, está a limitar. As limitações seriam suas, e a Constituição de 1967 não as permitiu” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II, p. 384-385). Cf. também José Afonso da Silva, segundo o qual são de eficácia plena as normas constitucionais que: a) contenham vedações ou proibições; b) confirmam isenções, imunidades e prerrogativas [...]” (SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 101).
13. STF, RE 636.941, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 04.04.2014 (Tema 432). No mesmo sentido: STF, RE 566.622, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 01.03.2017 (Tema 32).

e controle administrativo: “[...] Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”¹⁴.

4 CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 82 DA LEI COMPLEMENTAR N. 214/2025

Como ressaltado anteriormente, nas exportações indiretas, o art. 82 da Lei Complementar n. 214/2025 prevê a *suspensão* do IBS e da CBS na venda para comerciais exportadoras, que, por sua vez, pode ser convertida em *alíquota zero* após a efetiva exportação dos bens, desde que – entre outros requisitos – a *trading company* tenha: (i) certificação OEA (Operador Econômico Autorizado), que está condicionada à anuência das administrações tributárias estadual e municipal; (ii) patrimônio líquido igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 ou ao valor total dos tributos suspensos, se este for maior; e (iii) regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio. Além disso, a comercial exportadora deve ser previamente habilitada em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB.

Essas condicionais, entretanto, são manifestamente inconstitucionais. Isso porque, em primeiro lugar, quando o texto constitucional estabelece uma imunidade de exportação, essa se aplica às operações de comércio exterior realizadas diretamente pela empresa ou, indiretamente, por meio de *trading companies*. Isso, inclusive, já foi definido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 759.244, quando foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação comercial de sociedade exportadora intermediária” (Tema 674)¹⁵. Embora o precedente refira-se às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico do *caput* do art. 149 da Constituição Federal, a sua *ratio decidendi* aplica-se inteiramente ao IBS e à CBS, não havendo razão jurídica válida para estabelecer qualquer distinção.

No IBS e na CBS, a Constituição Federal estabelece a imunidade das exportações de forma direta, sem qualquer espaço para regulamentação (art. 156-A,

14. STF, ADI 1.802, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 03.05.2018.

15. STF, RE 759.244, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 12.02.2020.

§ 1º, III, e art. 195, § 16¹⁶). Logo, o legislador complementar não pode restringir a imunidade às comerciais exportadoras com patrimônio líquido acima de R\$ 1.000.000,00 ou em valor igual ao total dos tributos “suspensos”. As imunidades são regras de competência negativa, que implicam uma proibição de tributar dirigida ao poder público e um direito de não sujeição em benefício de uma pessoa física ou jurídica. O poder público não pode incluí-las no âmbito de incidência de normas tributárias nem – menos ainda – constituir ou exigir créditos tributários nas hipóteses contempladas pelas regras constitucionais de imunidade. O art. 82 é inconstitucional, porque desnatura juridicamente o instituto, qualificando-o como suspensão do crédito tributário condicionada a uma garantia de patrimônio mínimo.

Essa medida, ademais, contraria os princípios da isonomia tributária, da razoabilidade, e o art. 146, III, “d”, da Constituição Federal. A exigência de patrimônio mínimo, afinal, priva os pequenos exportadores do benefício da imunidade, submetendo-os a uma tributação não exigível de grandes e médias empresas. Não há qualquer justificativa para uma restrição dessa natureza.

Com efeito, de acordo com o art. 146, III, “d”, da Constituição, cabe ao legislador complementar a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239”¹⁷. À luz desse dispositivo, no julgamento da ADI 4.033, o STF ressaltou que “o fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência”¹⁸. Esse preceito tem uma *eficácia*

16. Transcritos anteriormente.

17. A partir de 2027, de acordo com o art. 3º da Emenda 132/2023, o art. 146, III, “d”, terá a seguinte redação: “d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V”. Em 2033, por sua vez, a redação será (art. 4º): “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. 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V”.

18. STF, ADI 4.033, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 07.02.2011. Em outro julgado, por sua vez, a Suprema Corte entendeu que “o regime foi criado para diferenciar, em iguais

mínima derogatória ou *eficácia jurídica de vinculação*, de modo que, apesar de não obrigar o legislador a definir o tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas, impede-o de tomar medidas incompatíveis com essa exigência constitucional¹⁹. Não é compatível com esse preceito, portanto, exigir um patrimônio mínimo de empresas de menor porte, colocando-as em situação de desvantagem competitiva com os grandes contribuintes.

Também é inconstitucional o inciso I do art. 82, que limita a aplicabilidade da imunidade às empresas com certificação OEA. Este constitui um programa de conformidade aduaneira previsto no Acordo sobre a Facilitação do Comércio, incorporado ao direito brasileiro pelo Decreto Legislativo n. 01/1996, promulgado pelo Decreto n. 9.326/2018. Trata-se de uma medida *facultativa* de facilitação do comércio, que pode contemplar, nos termos do parágrafo 7.3, pelo menos três dos seguintes benefícios à empresa certificada: (a) menor exigência de documentação e informação; (b) menor índice de inspeções e exames físicos; (c) tempo de liberação agilizado; (d) pagamento diferido de direitos, tributos e encargos; (e) utilização de garantias globais ou garantias reduzidas; (f) uma declaração aduaneira única para todas as importações ou exportações realizadas em um determinado período; e (g) despacho aduaneiro dos bens nas instalações do operador autorizado ou em outro lugar autorizado pela aduana. O OEA, portanto, não é uma certificação para constituição e funcionamento de entidade imune, que é admitida pelo STF quando estabelecida para verificação do atendimento das finalidades constitucionais²⁰ ou para evitar que “‘falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade’, em

condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações”. Com base nisso, foi definido em sede de repercussão geral que: “É constitucional o art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006, que veda a adesão ao Simples Nacional à microempresa ou à empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa” (Tema 363) (STF, RE 627.543, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 29.10.2014).

19. CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000. p. 320-321; BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990. p. 110.
20. “[...] Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização

fraude à Constituição”²¹. O Programa OEA permite que o legislador de cada país-membro da OMC conceda às empresas certificadas os benefícios de facilitação previstos no AFC. Esse relevante instrumento do direito aduaneiro não pode ser empregado para suprimir ou para condicionar o exercício de direitos do exportador, ainda mais em se tratando de um direito público subjetivo que decorre diretamente do texto constitucional.

Outra inconstitucionalidade é a subordinação da aplicação da imunidade à regularidade fiscal (art. 82, V). As imunidades não são benefícios fiscais discricionários, mas regras constitucionais de competência negativa que implicam uma proibição de tributar dirigida ao poder público. Logo, diante do art. 156-A, § 1º, III, e art. 195, § 16, da Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não têm competência para tributar a exportação. Eventual inadimplência do sujeito passivo não altera essa realidade jurídica. Os entes tributantes têm prerrogativas, privilégios e meios processuais apropriados para a cobrança de seus créditos tributários. Converter a regularidade fiscal em requisito de aplicabilidade de uma imunidade tributária equivale à institucionalização de um meio coercitivo para a cobrança de tributos (sanção política), violando o princípio do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV)²².

No passado, já houve tentativa similar no mesmo sentido, declarada inconstitucional pelo STF na ADI 1.802²³: o art. 12, § 2º, “F”, da Lei n. 9.532/1997, que condicionou a aplicabilidade da imunidade do art. 150, VI, “c”, ao recolhimento dos

e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária” (STF, ADI 1.802, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 03.05.2018).

21. STF, ADI 1.802, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 03.05.2018.

22. Há inúmeros precedentes do STF que vedam a cobrança indireta de tributos: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” (Súmula n. 70/STF); “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Súmula n. 323/STF); “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais” (Súmula n. 547/STF); “II – É inconstitucional a restrição ilegítima ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quando imposta como meio de cobrança indireta de tributos”, tese fixada no Tema 856 (STF, ARE 914.045 RG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 19.11.2015); “É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – ‘sanção política’ –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários”, tese fixada no Tema 31 (STF, RE 565.048, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 09.10.2014).

23. STF, ADI 1.802, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 03.05.2018.

“tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes”. Entretanto, como destacado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, a suspensão da imunidade não pode ser utilizada com esse objetivo:

Cuida-se de norma sancionatória de responsabilidade e obrigações tributárias, principais e acessórias, das entidades imunes de imposto e que, nada tendo a ver com os limites objetivos da imunidade – de regulamentação, aliás, só permitida à lei complementar –, nem com a sua identificação como instituições de educação ou assistência social sem fins lucrativos, a que se reduz o âmbito material dos requisitos subjetivos do gozo da imunidade cuja fixação se remeteu à lei ordinária. Creio mesmo que, tratando-se de imunidade constitucional, não há falar propriamente em suspensão. Ou estão reunidos, em determinado momento, os seus pressupostos objetivos e subjetivos, ou não se aplica a regra de imunidade. Mas, até onde a regra de imunidade alcançar, a sua suspensão não pode ser usada como sanção de coisa alguma.

Por fim, é inconstitucional a exigência de habilitação em ato conjunto da RFB e do Comitê Gestor do IBS, assim como de anuência das administrações tributárias estadual e municipal de domicílio da empresa, previstas nos §§ 1º e 2º do art. 82. As imunidades são regras de competência negativa que implicam uma proibição de tributar dirigida ao poder público. O legislador complementar não pode convertê-la em suspensão do crédito tributário nem, menos ainda, condicionar a sua aplicabilidade à prévia manifestação do ente tributante.

5 CONCLUSÕES

Em conclusão, considerando a natureza jurídica das imunidades tributárias e os limites para o exercício da faculdade prevista no inciso II do art. 146 da Constituição Federal, pode-se afirmar que, sem dúvida alguma, são inconstitucionais os incisos I, II e V do *caput* e os §§ 1º, § 2º e 5º do art. 82 da Lei Complementar n. 214/2025. Os únicos requisitos compatíveis com a Constituição são os previstos nos incisos III e IV. Esses preceitos estabelecem deveres formais para a verificação do atendimento das finalidades das imunidades, o que, a rigor, sequer precisaria de lei complementar.

6 REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, abr./jun. 1989.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Imunidade, isenção e não incidência. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2026.
- SEHN, Solon. *IBS e CBS: tributação do consumo na prática*. Rio de Janeiro: Forense, 2026.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.