

VOTO - VISTA

O Senhor Ministro Luiz Fux: Em virtude da complexidade do tema posto em discussão, pedi vista dos autos para maiores reflexões.

A fim de subsidiar a análise de mérito, destaco tratar-se de recurso extraordinário interposto por contribuinte optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, conhecido como Simples Nacional - regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, previsto originalmente pela Lei nº 9.317/96 e posteriormente pela LC nº 123/06 -, em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com fundamento no artigo 102, III, a, do permissivo constitucional, por alegada ofensa aos artigos 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal. O acórdão recorrido restou assim ementado:

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

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

Entende o Recorrente ser-lhe aplicável a imunidade relativa às contribuições sociais incidentes sobre as receitas de exportação PIS, COFINS, CSLL e contribuições previdenciárias - e ao imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior, conforme previsto pelos arts. 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal, tendo em vista que a referida imunidade possuiria natureza objetiva, pouco importando para tal fim a condição pessoal do contribuinte; se optante pelo Simples Nacional ou não, mas sim, a atividade, bem, serviço, patrimônio ou operação desenvolvida.

Em contrarrazões, a União sustenta, em síntese, que: a) não sendo o ingresso no regime simplificado uma imposição da Administração, mas mera e tão somente uma escolha da empresa optante, todas as vantagens, e também as restrições do sistema devem ser seguidas pelo contribuinte; b)

seria desarrazoado entender inconstitucionais as restrições impostas pela Lei nº 9.317/96, pois o regime unificado de recolhimento por ela previsto é incompatível com o disposto nos arts. 149, §2º, inciso I e 153, § 3º, inciso III da Constituição Federal; c) ademais, a Lei nº 9.317/96 atenderia com precisão aos princípios trazidos pelo art. 179 da Carta Magna, ao simplificar o tratamento tributário dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte pela redução dos encargos fiscais.

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

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

Em parecer, a Procuradoria Geral da República opina pelo desprovimento do recurso extraordinário, ao fundamento de que a inscrição no regime simplificado não é obrigatória, cabendo ao contribuinte optar pelo regime que melhor atende às suas necessidades. Porém, uma vez efetuada a escolha pela adesão ao regime, com a consequente redução da carga tributária e simplificação das obrigações fiscais, o contribuinte abre mão de certas garantias constitucionais, não podendo se beneficiar de regime híbrido. A opção pelo regime unificado seria, então, incompatível com a imunidade prevista pelos arts. 149, §2º, I e 153, § 3º, III, da Constituição Federal.

Este é o breve relatório.

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

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

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

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

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

Trata-se de mandamento constitucional a ser observado por todos os entes federados, assegurando tratamento diferenciado a determinadas empresas - microempresas e empresas de pequeno porte -, com o intuito de incentivá-las, através da simplificação no cumprimento de suas obrigações e

da redução de sua carga tributária. Com base nessa premissa, o legislador editou o regime simplificado previsto na Lei nº 9.317/96, posteriormente sucedido pelo regime trazido pela LC nº 123/06.

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

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

Inclusive, esta Corte já teve a oportunidade de assentar a constitucionalidade do regime simplificado previsto pela Lei nº 9.317/96, sob a ótica da Isonomia e da Capacidade Contributiva, no julgamento da ADI nº 1643 (Pleno, Rel. Min. Mauricio Corrêa, Julgada em 05/12/02, DJ de 14/03/03), ocasião em que reconheceu a estrita vinculação do preceito legal aos objetivos constitucionais de proteção da pequena e da micro empresa em face do abuso do poder econômico, bem como de retirá-las da economia informal, levando em consideração a sua respectiva capacidade técnica e financeira.

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

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

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

Nesse ponto, o regime trazido pela Lei nº 9.317/96, e posteriormente sucedido pela LC nº 123/06, cumpre seu exato papel de simplificação do ordenamento jurídico, sem importar em ofensa a garantia constitucional do contribuinte no caso concreto, eis que precedido de adesão opcional por parte do sujeito passivo. Como bem reconhece a Ministra e Professora Regina Helena Costa:

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

Prosseguindo especificamente com a análise da Lei nº 9.317/96, destaca a autora:

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. ANTIGO SIMPLES. PROIBIÇÃO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IPI. VIOLAÇÃO DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE E DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. INCONSISTÊNCIA. ART. 5º, § 5º, DA LEI 9.317/1996. ART. 153, § 3º, I E II, DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. A adesão ao extinto Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES era facultativa, de modo que cabia à parte interessada sopesar as vantagens e as desvantagens inerentes ao modelo de tributação que previa a negativa aos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI como contrapartida ao acesso à carga tributária bruta menor e com obrigações acessórias simplificadas. Inexistente, portanto, violação da regra constitucional da não cumulatividade ou do princípio da seletividade. Questão de fundo ausente das razões recursais: efeito da negativa ao aproveitamento de créditos na consecução dos objetivos estabelecidos nos arts. 146, III, d e 170, IX e 179 da Constituição. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Segunda Turma, RE 523.416 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 04/11/11)

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)

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

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

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

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

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

Como bem ressaltou o Ministro Luís Edson Fachin, pode-se admitir que a opção do contribuinte implique em certas desvantagens, conforme ressaltei acima, porém tais desvantagens jamais poderiam conduzir à

interpretação de reconhecer uma competência tributária quando a própria Constituição a exclui.

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

A partir daí pode-se dizer que o deslinde do presente caso depende muito mais da interpretação das normas imunizantes em si, do que propriamente do exame do regime simplificado trazido pela Lei nº 9.317/96, e posteriormente sucedido pela LC nº 123/06.

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

Art. 149. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação ;

Art. 153. § 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

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

Dessa forma, só é possível reconhecer a incidência da regra imunizante sobre os tributos que tomam como base de incidência a receita do

contribuinte. Ao revés, os tributos cuja materialidade tributada não corresponde à receita não são alcançados pela desoneração constitucional.

Trata-se de simples interpretação teleológica da norma imunizante, cuja natureza no caso das exportações é **objetiva**, no sentido de incentivar a operação de exportação e não de representar um privilégio conferido pelo constituinte ao exportador. Justamente por isso é que a aplicação da norma fica restrita à **tributação diretamente incidente sobre a exportação**, não se estendendo a outras materialidades econômicas que não tenham relação direta com o incentivo à exportação, como é o caso do lucro do exportador ou da sua folha de salários.

O STF, inclusive, já teve a oportunidade de apreciar a questão ao julgar o RE 564.413 (Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 03/11/10), sob a ótica da interpretação do art. 149, §2º, I, da Constituição Federal, rechaçando a possibilidade de aplicação da regra aos lucros obtidos em decorrência de operações de exportação, justamente em razão da natureza objetiva da imunidade. Confirma-se o trecho a seguir, extraído do voto do Ilmo. Relator, que expõe bem a interpretação dada pela Corte às imunidades sobre as exportações:

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

O uso do vocábulo receitas encontra justificativa. **Visou-se, em determinado estágio, a evitar-se a subtração de valores, considerado o aporte advindo das exportações, incentivando-se, com isso, a atividade.** A par de não se poder, diante do tratamento conferido pelo Diploma Maior, confundir receita ou faturamento com lucro, nota-se que a limitação da imunidade apresenta motivação plausível. Uma coisa é haver a incidência independentemente do êxito alcançado em termos de enriquecimento. **Outra diferente é caminhar-se para, verificado resultado positivo, auferindo a pessoa jurídica lucro, afastar-se a incidência da contribuição.** Evidentemente, o objeto da imunidade se fez todo peculiar, mediante exclusão explícita de certa base da contribuição social, inconfundível com a revelada em passo

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

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

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - **O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação** . II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - **A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas** . IV - Recurso extraordinário desprovido. (Pleno, RE 566.259, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 24/09/10 Grifos aditados)

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

diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas . 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Pleno, RE 474.132, Rel. Min. Gilmar mendes, DJ de 30/11 /10 Grifos aditados)

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

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

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

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

Nesse sentido, os Anexos I a V da LC nº 123/06 contém as alíquotas nominais, discriminadas por tributo (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária e ICMS), de acordo com a receita bruta auferida pelo contribuinte nos últimos doze meses, variando conforme o ramo de atividade econômica desenvolvida (comércio, indústria, locação de bens móveis e prestação de determinados serviços). Tudo nos exatos termos do que dispõe o art. 18 da LC nº 123/06:

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

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

No mesmo sentido, dispunha o art. 23 da Lei nº 9.317/96, que discriminava os percentuais correspondentes a cada tributo de maneira semelhante a que faz os Anexos I a V da LC nº 123/06, que lhe sucedeu.

Em relação à base de cálculo, receita bruta total do contribuinte, frise-se que a segregação entre as receitas de origem interna e as relativas à exportação também é perfeitamente possível, como reconheceu o próprio Comitê Gestor do Simples Nacional, ao editar a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que em seu art. 30 dispôs:

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

Inclusive, a partir da Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014, a segregação das receitas não só é possível, como passou a ser uma determinação constante nos §§ 4º e 4º-A, do art. 18, da LC nº 123/06:

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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