



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13629.001919/2007-60
Recurso n° 168.057 De Ofício
Acórdão n° 1201-00.432 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria Simples Federal
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Grupons Comercial Ltda

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2005

SIMPLES - EXCLUSÃO - INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES JULGADORAS

Impor à autoridade fiscal, antes de realizar lançamentos de omissões de receita, o dever de aferir se o optante realmente tinha o direito de escolher a tributação mais favorecida, é determinar que a fiscalização transmute-se de um expediente de auditoria, desenvolvido às minúcias pela Ciência Contábil, para uma atividade desconhecida dos meios técnicos específicos, e, em verdade, de realização praticamente impossível, pois imporia ao agente fiscal para promover o lançamento de uma simples omissão de receita, o dever de aferir de forma exauriente toda a escrituração da empresa. Uma vez que o contribuinte optou, o sistema jurídico reconhece que ele deve ser submetido a todas as regras do regime favorecido até que a autoridade competente prescreva a sua exclusão. Sem o exercício da competência exclusiva da autoridade competente para a exclusão do regime favorecido, para o direito e, portanto, para todas as implicações jurídicas, o contribuinte deve ser submetido ao regime favorecido. Como o regime jurídico favorável foi prescrito pelo agente competente (o próprio contribuinte) e não foi revertido pelo outro agente competente (a autoridade lançadora), as regras para a realização do lançamento devem ser aquelas atinentes a este regime, como empreendido pela autoridade fiscal. O lançamento não pode ser afastado sob o fundamento de que o contribuinte não fazia jus ao regime favorecido, pois a exclusão não é da competência das autoridades julgadoras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício para devolver os autos à autoridade julgadora de primeira instância para exame das demais razões da defesa, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto, Natanael Vieira dos Santos, Rafael Correia Fuso.

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa inaugural:

Trata-se de impugnação ao lançamento dos tributos e contribuições integrantes do SIMPLES, e ao lançamento da multa regulamentar de que trata o art. 202 do RIR/99.

No termo de verificação fiscal de fls. 65/66 a autoridade tributária relata, em síntese, o seguinte:

a) a fiscalizada, optante pelo SIMPLES, apresentou declaração simplificada (DSPJ) relativa ao ano-calendário de 2004, na qual informou receitas mensais em valores inferiores aos escriturados no Livro Caixa, no Livro Registro de Saídas e no Livro de Apuração do ICMS;

b) intimada a justificar as diferenças apontadas, a fiscalizada alegou haver cometido erro no preenchimento da referida DSPJ, motivo pelo qual pediu que fossem desconsideradas as informações ali prestadas, e tidos como corretos os valores das receitas constantes dos livros contábeis e fiscais;

c) isso posto, foram lavrados os autos de infração de fls. 4/61, exigindo-se de ofício, na sistemática do SIMPLES, os tributos e contribuições nela compreendidos. Sobre os valores dos tributos

e contribuições devidos foi imposta multa qualificada (150%), pois a prática reiterada da infração em comento caracteriza conduta dolosa;

d) foi também lavrado o auto de infração de fls. 62/64, para exigência da multa de 10% prevista no art. 202 do RIR/99, uma vez que a fiscalizada, apesar de haver ultrapassado o limite máximo de receita bruta no ano de 2004, não informou ao Fisco sua exclusão obrigatória do SIMPLES para o ano de 2005.

Cientificada da autuação, a interessada impugnou a exigência (fls. 332/383) pedindo ao final seja julgado improcedente o lançamento, alegando, entre outras coisas, que desde 2002, ano de início de suas atividades, já não poderia estar usufruindo os benefícios do SIMPLES, por haver ultrapassado o limite legal anual de receita bruta.

Atendendo a proposta deste Relator, o Presidente desta 2ª Turma de Julgamento encaminhou os autos ao órgão de origem a fim de que fosse verificado se a receita bruta total do ano-calendário de 2003, registrada nos livros e documentos da escrituração da empresa, é ou não superior ao limite previsto no art. 9º, I e II, da Lei nº 9.317/96 (fls. 399/400).

Realizada a diligência (fls. 483/484), os autos retornaram a esta DRJ para julgamento.

Em complemento ao relatório acima reproduzido, que só explicitou uma das razões da defesa, cumpre discriminar as demais.

Aduz que não omitiu receita na declaração apresentada ao Fisco e que não há nos autos provas dessa omissão.

Afirma ainda que os índices aplicados sobre a suposta diferença de receita estão errados, o que elevou indevidamente a tributação.

Contesta a multa qualificada sob o fundamento de que não teria se caracterizado fraude por várias razões: (i) o lançamento foi efetuado com base nas próprias informações colhidas na sua escrituração, (ii) sem qualquer transtorno à autoridade, e que (iii) já teriam sido declarados na sua DIPJ. Desse modo, não houve a introdução de qualquer elemento inexato nos seus documentos.

O cálculo da multa também estaria incorreto, uma vez que se assentou no valor total do tributo do período, inclusive sobre o valor já efetivamente pago e não sobre a diferença apurada.

Ademais, contesta o patamar da multa (150%), sob o fundamento de ser confiscatório.

Por fim, pede perícia “objetivando comprovar que não aconteceu o fato imputado pelo TVF, elemento base, bem como de que a acusação fiscal é inconsistente”.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU E DA REMESSA OFICIAL

A decisão recorrida (fls. 485 a 487) deu provimento integral à impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

Cabe à autoridade lançadora averiguar se no ano-calendário objeto da auditoria fiscal a contribuinte, optante pelo SIMPLES, atendia os requisitos legais para enquadrar-se nesta sistemática de recolhimento de tributos e contribuições. Assim, se no ano-calendário imediatamente anterior ao examinado a empresa auferiu receita em montante superior ao limite legalmente estabelecido, sua exclusão do sistema simplificado para o ano subsequente é obrigatória, devendo portanto o lançamento ser realizado segundo a sistemática comum de tributação das pessoas jurídicas.

Como o valor exonerado supera o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), foi promovida a remessa oficial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

A exclusão do simples

A Delegacia de Julgamento afastou a autuação sob o fundamento de que teria sido empreendida à luz de regime tributário diverso do que estaria submetido o contribuinte no ano-calendário de 2004.

No entender da autoridade julgadora de primeiro grau, apesar de a autoridade lançadora ter respeitado o regime adotado pelo contribuinte – o simples federal –, este não poderia a ele se submeter por vedação prevista na legislação de regência; no caso, teria superado o patamar de receita no ano anterior (2003), que impediria a opção pelo regime simplificado.

O “interessante”, nesse caso, é que o próprio infrator alega ter cometido mais uma infração e, como resultado, dele nada é exigido.

O contribuinte opta indevidamente por um regime mais favorecido; comete uma nova infração, no caso, a omissão de receita no ano-calendário seguinte; a autoridade identifica esta última infração, mas promove o lançamento sob o regime mais favorecido ao revés de realizar o lançamento pelo regime geral de tributação que seria mais oneroso para o particular, uma vez que foi levada ao erro justamente por causa da ilegalidade anteriormente

cometida pelo contribuinte; o duplamente infrator alega o erro da agente fiscal, o qual – reiterar-se – decorreu da própria ilegalidade anterior de o contribuinte ter optado indevidamente; e, finalmente, apesar de o lançamento ter sido realizado sob um regime diferenciado e favorecido que foi opção do próprio contribuinte, este, como prêmio pela sua “sinceridade”, recebe a total desoneração, um resultado ainda melhor do que aquele que teria conseguindo caso não tivesse praticado nenhuma das duas infrações.

É o famoso “beneficiar-se da própria torpeza”, que fere violentamente o nosso senso de justiça e, indiscutivelmente, é repudiado com vigor pelo direito, ao menos, pelos ramos do direito privado.

Contudo, há aqueles que entendem que tal repulsa não se aplicaria ao direito público, especialmente, ao direito tributário. Este se submeteria a um regime jurídico erigido para proteger os cidadãos e, em razão disso, seria de tal forma rígido, que considerações de boa-fé por parte dos contribuintes seriam estranhas à análise da incidência tributária.

A positivação da norma individual e concreta, ou seja, a elaboração do auto de infração, no que toca à exigência do tributo, se pautaria exclusivamente em critérios objetivos – se ocorreu o fato jurídico tributário, deve-se impor a exigência; do contrário, não – sem qualquer consideração acerca da circunstância de que o fato é sempre erigido por meio de provas e estas podem ser manipuladas por uma das partes, especialmente por aquela que detém por razões pragmáticas posição de supremacia – isto é, o contribuinte –, pois é quem vive o dia-a-dia de sua própria atividade e, portanto, está no pleno domínio do fato e da produção probatória.

Posicionamo-nos em sentido diametralmente oposto a essa forma “objetiva” de interpretar os fatos e os diplomas normativos, pois entendemos que não responde aos anseios de Justiça e nem sequer às considerações atinentes à Segurança Jurídica, princípio este que amiúde é reclamado para justificar a aplicação lógico-automática das regras de imposição tributária.

Para explicitar e justificar nossa posição, vamos antes navegar no rumo inicialmente traçado pela autoridade de primeiro grau – o de que o agente fiscal teria o dever de, antes de promover o lançamento de uma omissão de receita, verificar se o contribuinte, com efeito, faria jus a esse regime – para então verificar se nossa nau hermenêutica chega a porto seguro ou sucumbe às tormentas das soluções simplificadas e soçobra no leito das prescrições inaplicáveis.

Foi a Lei nº 9.317/96 que criou, nos termos do art. 179 da Constituição Federal, o regime diferenciado, simplificado e favorecido de tributos federais – o chamado “Simples Federal”.

Esse diploma normativo, além de fixar as balizas da simplificação e do favorecimento, estabeleceu os critérios para enquadramento das sociedades em microempresas e empresas de pequeno porte, que constituem as duas categorias de empresas, às quais a Constituição Federal determina o favorecimento tributário.

Em síntese, a Lei estabeleceu o regime favorecido e definiu as pessoas que dele poderiam usufruir. No exercício ainda desta segunda função, o diploma legal fixou, no seu artigo 9º, condições para o ingresso no sistema; em outras palavras, trouxe enunciados de demarcação negativa daqueles que poderiam gozar do Simples Federal.

Abaixo, transcrevo o referido dispositivo:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

I - na condição de microempresa que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); (Vide Medida Provisória nº 275, de 2005) (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

II - na condição de empresa de pequeno porte que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais); (Vide Medida Provisória nº 275, de 2005) (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

III - constituída sob a forma de sociedade por ações;

IV - cuja atividade seja banco comercial, banco de investimentos, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta;

V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;

VI - que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior;

VII - constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

VIII - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior;

IX - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do art. 2º;

X - de cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica;

XI - cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total; .(Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

XII - que realize operações relativas a:

a) importação de produtos estrangeiros; .(Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

b) locação ou administração de imóveis;

- c) armazenamento e depósito de produtos de terceiros;*
- d) propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação;*
- e) factoring;*
- f) prestação de serviço vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;*

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;

XIV - que participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes da vigência da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, quando se tratar de microempresa, ou antes da vigência desta Lei, quando se tratar de empresa de pequeno porte;

XV - que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVI - cujo titular, ou sócio que participe de seu capital com mais de 10% (dez por cento), esteja inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVII - que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência desta Lei;

XVIII - cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10% (dez por cento), adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.

XIX - que exerça a atividade de industrialização, por conta própria ou por encomenda, dos produtos classificados nos Capítulos 22 e 24 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, sujeitos ao regime de tributação de que trata a Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, mantidas, até 31 de dezembro de 2000, as opções já exercidas.

Assim, mesmo uma sociedade que se enquadrasse como microempresa em função da receita auferida no exercício não poderia gozar dos benefícios do sistema favorecido, caso, por exemplo, um de seus sócios fosse outra pessoa jurídica, pois teria descumprido a condição prescrita no art. X. O mesmo ocorreria se participasse do capital de outra pessoa

(inciso XIV), se possuísse débito junto ao INSS (inciso XV), se há quatro anos atrás tivesse se originado de uma cisão (inciso XVII), e assim por diante.

Ou seja, o descumprimento de qualquer das condições impediria a opção do contribuinte ao Simples Nacional.

Desse modo, se adotássemos o fundamento da decisão recorrida de que a autoridade fiscal, antes de proceder ao lançamento de omissões de receita segundo o regime favorecido pelo qual o contribuinte optou, deveria também verificar se ele fazia jus a esse regime, então cada uma dessas condições deveria ser previamente analisada.

Assim, além de verificar se no ano anterior teve receitas superiores ao montante de R\$ 2.400.000,00 (motivo pelo qual a autuação foi afastada pela Delegacia de Julgamento), deveria também verificar:

a) se a empresa não é resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento societário, em cada um dos 5 (cinco) anos anteriores ao ano sob investigação;

b) se não locou ou administrou imóveis;

c) se não exerceu qualquer atividade de armazenamento ou depósito para terceiros;

d) se o sócio S1 não é estrangeiro residente no exterior;

e) se o sócio S2 não é estrangeiro residente no exterior;

f) se o sócio S3 não é estrangeiro residente no exterior;

g) se o sócio S4 não é estrangeiro residente no exterior;

h) se o sócio S5 não é estrangeiro residente no exterior;

i) se o sócio S6 não é estrangeiro residente no exterior;

j) se o sócio S7 não é estrangeiro residente no exterior;

k) se o sócio S8 não é estrangeiro residente no exterior;

l) se o sócio S9 não é estrangeiro residente no exterior;

m) se o sócio S10 não é estrangeiro residente no exterior;

n) se o sócio S11 não é estrangeiro residente no exterior, e assim por diante até o enésimo sócio;

o) se não fabricou bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres, tais como água mineral, néctares de frutas, cervejas, vinhos, líquidos com ácido acético para fins alimentares, etc;

p) se não fabricou tabaco e seus sucedâneos, tais como charutos, cigarros e cigarrilhas (o cachimbo não se enquadra na classificação impeditiva);

q) se o Sócio S1 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

r) se o Sócio S2 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

s) se o Sócio S3 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

t) se o Sócio S4 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

w) se o Sócio S5 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

u) se o Sócio S6 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

v) se o Sócio S7 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

y) se o Sócio S8 adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

x) se o Sócio S9 (aqui o número de sócios a se investigar está limitado a nove, uma vez que a lei só impõe essa condição para aqueles com participação superior a 10% do capital social) adquiriu bens ou realizou gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

z) se o sócio S1-9 participa com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse R\$ 2.400.000,00;

Poderíamos ainda incluir na lista de verificações mais algumas dezenas de itens sem ainda sim esgotá-la. Aliás, sintetizamos o último item “z” apenas para não ultrapassarmos as letras do alfabeto, mas na verdade esse item reúne até 9 (nove) verificações específicas.

Como já havíamos dito, a premissa de que a autoridade fiscal, antes de promover o lançamento segundo o regime de opção do contribuinte, deveria verificar se realmente ele fazia jus à opção nos leva a conclusão de que todas as condições, e não só o excesso de receita no período anterior, deveriam ser analisadas.

Essa posição imporia à autoridade fiscal, para realizar um mero lançamento de omissão de receita numa microempresa, um conjunto de verificações praticamente inviável de ser realizado. Mais simples que realizar um lançamento de Simples (com o perdão do trocadilho), seria fiscalizar uma grande instituição financeira, que só por essa condição, é obrigada a apurar seus resultados pelo lucro real.

Contra essa conclusão, poderia ser dito que ao sujeito passivo também é imposto verificar cada uma das condições. Todavia, não podemos perder de vista, como já alertamos anteriormente, que o contribuinte está sob o pleno domínio do fato. Sabe precisamente as suas próprias práticas empresariais, o que lhe permite cotejá-las imediatamente com a disciplina legal, ao passo que a autoridade deve investigar o que já ocorreu, o que a coloca numa condição de absoluta inferioridade em termos probatórios. Em razão disso, toda a atividade de fiscalização é esteada em premissas de auditoria, dentre as quais, a análise por meio de amostragem, que permite a descoberta de fatos relevantes – e não todos os fatos – à luz das premissas daquilo que se pretende investigar; no caso, a supressão significativa de tributos à Fazenda Pública.

Impor à autoridade fiscal, antes de realizar lançamentos de omissões de receita, o dever de aferir se o optante realmente tinha o direito de escolher a tributação mais favorecida, é determinar que a fiscalização transmute-se de um expediente de auditoria, desenvolvido às minúcias pela Ciência Contábil, para uma atividade desconhecida dos meios técnicos específicos, e, em verdade, de realização praticamente impossível.

A se consolidar posição dessa estirpe na jurisprudência, não só se desestimularia a fiscalização dessas entidades, as tornaria praticamente impossíveis. Com a segurança de que os órgãos de julgamento administrativo venham a decidir assim, os sujeitos passivos optantes pelo regime favorecido poderiam omitir intencionalmente receitas e, portanto, tributos livremente, isto é, com a garantia praticamente absoluta da impossibilidade de as autoridades fiscais promoverem lançamentos aptos a se sustentar nas instâncias de julgamento; para tal, bastariam realizar deliberadamente uma única violação de alguma das condições de opção e escamotear a documentação que a comprovaria, a qual seria reservada para apresentação às autoridades julgadoras.

Claro que poderíamos limitar a jurisprudência a situações ditas de possível conhecimento pela autoridade fiscal. Assim, o auto de infração não seria afastado nos casos de ocultação da documentação probatória da violação às condições do regime; mas como determinar que algo foi ocultado? E se o sujeito passivo apresentasse um documento que revelasse ter praticado uma atividade vedada e afirmasse que sempre esteve à disposição da fiscalização?

Ademais, uma única e diminuta violação passaria praticamente imperceptível, ainda que registrada e documentada, pela auditoria fiscal, exceto se tal atividade fosse exauriente, o que – repetimos – é contra todos os preceitos da Ciência Contábil, que trabalha com o conceito de relevância e materialidade.

Até aqui, empreendemos considerações de âmbito pragmático e nos valem os critérios pertencentes a disciplinas não jurídicas. Muitos poderiam dizer, então, que o direito opera segundo categorias que lhe são próprias e, desse modo, as considerações até aqui tecidas poderiam revelar apenas a tensão entre o ser e o dever-ser e que este deve prevalecer em todos os atos jurídicos, como nas decisões administrativas.

Em primeiro lugar, tais considerações são uma simplificação equivocada entre essas duas áreas do conhecimento humano. Apesar de sabermos desde Hume que do ser não se deduz o dever-ser e vice-versa; o dever-ser é erigido em razão do ser, seja para conservá-lo quando as relações de mera causalidade naturalística conduziriam à mudança, seja para modificá-lo uma vez esperado o contrário.

Em razão desse pressuposto, não faz sentido deôntico, prescrever condutas ontologicamente necessárias e impossíveis. Não é norma jurídica um enunciado que obrigue ir à Lua todos os dias (conduta impossível), nem que proíba as pessoas de respirar aos sábados (conduta necessária).

A relação entre o ser e o dever-ser fica sobremaneira clara em tais situações, mas ainda se poderia objetar que a relação de implicação entre essas duas áreas só se daria nestas hipóteses, as quais se localizariam nas suas fronteiras comuns. As áreas internas ao direito, nas quais se localizariam todas as demais condutas humanas, não sofreriam influência do ser; ledó engano.

Como o dever-ser tem justamente a finalidade de atuar sobre o ser, suas estruturas, apesar de permeadas por considerações que lhe são próprias, são moldadas também para garantir essa função que lhe é essencial. Um exemplo disso são as presunções legais. Na dificuldade ontológica (ser) de realização da prova direta de um fato, a lei prescreve (dever-ser) a sua ocorrência em função da prova de fato que com ele guarde uma relação de cunho probabilístico (ser).

Pois bem, no presente tema de discussão, as categorias do dever-ser estão perfeitamente ajustadas às considerações de âmbito ontológicas por nós tecidas previamente e é o que passaremos a demonstrar.

A prescrição concreta de um regime jurídico para um determinado contribuinte pertence às categorias do dever-ser e, como tais, exigem a sua introdução no plano deôntico por uma autoridade competente, que não significa um agente do Estado, mas sim aquele previsto pela própria ordem jurídica.

Pois bem, a positivação no regime simplificado, isto é, a prescrição de que um dado contribuinte deve recolher tributos segundo determinadas regras, é exercida por uma competência que é exclusiva do próprio contribuinte. A ele e a ninguém mais – nem à autoridade administrativa, nem ao Judiciário – é atribuída a competência para ingressar no regime.

Por outro lado, a lei prescreve também o (no caso, os) agente competência para excluir o contribuinte do regime; ele próprio, mas em certas condições, e a autoridade administrativa **lançadora**.

Uma vez que o contribuinte optou, o sistema jurídico reconhece que ele deve ser submetido a todas as regras do regime favorecido, até que a autoridade competente prescreva a sua exclusão.

Sem o exercício da competência exclusiva da autoridade competente para a exclusão do regime favorecido, para o direito e para todas as implicações jurídicas, o contribuinte deve ser submetido ao regime favorecido.

Essa distribuição de competência não deveria causar surpresa aos operadores do direito tributário. É só pensar na competência para lançar, que é exclusiva das autoridades administrativas. Ainda que um juiz, no exercício da sua competência judicante, identificasse fatos que conduzissem à conclusão de que o crédito tributário é devido, não poderá proferir sentença nesse sentido, pois esta competência não lhe foi atribuída pela ordem jurídica.

Em termos sintéticos, para o direito, “é” o que “deve-ser”, mas dito – não por qualquer um, ainda que no exercício de uma atividade judicante – apenas pelo agente previsto pela ordem jurídica.

Vamos a mais um exemplo. A morte é um fato do mundo-do-ser, mas que deve ser também introduzido ao mundo do dever-ser e pela autoridade competente. Assim, no caso de conseqüências tributárias em razão da morte, não é a morte ontológica a que o direito faz referências, mas sim à deôntica. Desse modo, a autoridade administrativa de julgamento, mesmo diante de um sem par de elementos que lhe conduziriam a dizer que uma pessoa está morta, não pode proferir decisão que adote essa situação como fundamento na ausência de um atestado de óbito, simplesmente porque não possui competência jurídica para prescrever a morte.

Desse modo, uma vez que o regime jurídico favorável foi prescrito pelo agente competente (o próprio contribuinte) e não foi revertido pelo outro agente competente (nesse caso, é apenas a autoridade lançadora e não o contribuinte), o regime jurídico para a realização do lançamento deve ser o simplificado, como empreendido pela autoridade fiscal, e não outro.

CONCLUSÃO

Voto, pois, por dar provimento parcial ao recurso de ofício com o fito de, uma vez superada a razão de decidir relativa à exclusão do regime favorecido, devolver o feito à autoridade julgadora para que prossiga no julgamento a fim de enfrentar as demais razões da defesa.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator