



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

Processo nº 10380.015338/2008-58
Recurso nº 002.183 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.183 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente AGROINDUSTRIAL GOMES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

LANÇAMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*. DECISÃO FUNDAMENTADA EM LEGISLAÇÃO INEXISTENTE À DATA DO LANÇAMENTO. NULIDADE.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Art. 144, *caput*, do CTN.

É nula a decisão de 1ª Instância que tenha por fundamento jurídico legislação inexistente à data da ocorrência dos fatos geradores e da formalização do lançamento.

Recurso Voluntário Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em anular a decisão de primeira instância, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, Paulo Roberto Lara dos Santos, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.

Data da lavratura do AIOP: 30/09/2008.

Data da Ciência do AIOP: 02/10/2008.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa acima identificada, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em cada mês, incidentes sobre os seus respectivos salários de contribuição mensal, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 33/36.

Relata a Autoridade Lançadora que, no estabelecimento matriz, os valores foram obtidos através do cálculo das diferenças entre o declarado em GFIP e o registrado nas contas 4112.01; 4112.02; 4114.01; 4114.04, 4312.02 e 4312.06 . Em relação ao 13º salário, os registros foram os que constam das contas 4112.07, 4312.05 e 4114.06, conforme tabela a fl. 34.

As remunerações referentes à filial 0009, as quais não foram declaradas em GFIP, foram obtidas nas mesmas contas acima referidas, onde indicava, no histórico, a rubrica F-2 indicadora de tal filial, consoante informação do contador da empresa.

Na filial Caucaia - 0002, os valores de remuneração foram obtidos nas contas 4312.02 0002; 4312.05 0002 (13º salário) e 4312.06 0002-4, os quais, igualmente, não foram declarados em GFIP.

As remunerações dos segurados contribuintes individuais foram obtidas a partir dos valores contabilizados nas contas 4212.02 e 4312.01, *pro labore*, sendo também objeto de lançamento os pagamentos efetuados a Erivaldo Siqueira Oliveira, conforme conta 4213.06 0001-2 e a Enízio Gurgel, conforme conta 4314.25 0001-0.

A empresa não declarou esta categoria de segurados em GFIP.

Informa o Agente Fiscal Autuante que a empresa, apesar de intimada a tanto, não apresentou os elementos comprobatórios da regularidade do salário família, sendo, por tal razão, lavrado o AIOA nº 37.161.523/2.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 48/64.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão a fls. 147/154, julgando procedente em parte o lançamento, para dele excluir os fatos geradores já declarados em GFIP, e mantendo o crédito tributário na forma consignada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 155/158.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02/07/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 180.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 181/184, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que ratifica todos os argumentos apresentados na impugnação;
- Que se os lançamentos efetuados pela fiscalização estavam perfeitos, não haveria motivo para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento dar-lhes provimento parcial;
- Que a Decisão Recorrida reformou, por inteiro, o lançamento fiscal, a ponto de considerar nulas por vício formal as GFIP apresentadas, motivo pelo qual ratifica o pedido de perícia para os fins da avaliação contraditória do art. 148 do CTN.
- Que sobre os valores lançados não haveria de incidir qualquer multa que não fosse a de mora, na forma da lei 9.430/1996, até o limite máximo de 20%, tudo na forma da modificação trazida pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ao fim, requer a anulação do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 21/07/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

Malgrado não haja sido suscitada pelo Órgão Julgador de 1ª Instância em sede de recurso de ofício, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à declaração de nulidade parcial do lançamento proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE.

Em ádito, o Recorrente assinala que, se os lançamentos efetuados pela fiscalização estavam perfeitos, não haveria motivo para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento dar-lhes provimento parcial.

Mostra-se alvissareiro trazermos à colação excerto específico da decisão ora recorrida.

Acórdão 08- 15.822 – 5ª Turma da DRJ/FOR

“As remunerações dos segurados que laboraram nos estabelecimentos filiais da empresa estão todas apuradas como não declaradas em GFIP. Contudo, tal assertiva não é verdadeira, e resultou da pesquisa do Auditor apenas no sistema GFIPWEB, consoante item 5.2 do Relatório Fiscal.

Tal pesquisa, embora indispensável, demonstrou-se incompleta, uma vez que como o período do lançamento é anterior à implementação da GFIP única (a partir da versão 8.0), a ausência de informações no sistema GFIPWEB deveria levar o Auditor a verificar o sistema CNISA.

Se assim procedesse, verificaria o Auditor que o contribuinte informou em GFIP parte das remunerações dos segurados incluídos neste lançamento.

Tal verificação é necessária em virtude da impossibilidade de lançamento das contribuições sociais já declaradas em GFIP, em razão da natureza de confissão de dívida que esta possui. Assim, as contribuições nela informadas já são consideradas como lançadas.

Para o estabelecimento filial 0002, não existe crédito constituído neste lançamento, passa-se então à análise da filial 0009.

Assim, primeiramente há que se verificar se as remunerações incluídas neste lançamento são maiores que as declaradas em GFIP para cada competência, ou seja, se há omissão de remuneração da GFIP. A seguir deve-se verificar se existe contribuição declarada em GFIP e não recolhida em GPS, para, finalmente, apurar os valores de contribuição não declarada em GFIP e não recolhida em GPS, pois somente neste caso poderia haver o lançamento de ofício:

[...]

A planilha a seguir demonstra que existe contribuição previdenciária declarada em GFIP e não recolhida em GPS:

[...]

Destarte, tais créditos não deveriam ter sido apurados mediante procedimento fiscal, em virtude de a informação em GFIP, repita-se, já ser considerada confissão de dívida e

consequentemente lançamento, mas por meio de cobrança administrativa.

Uma possível solução seria a improcedência das contribuições incidentes sobre as remunerações declaradas em GFIP e a procedência da diferença entre as não declaradas e estas.

Entretanto, seria criado um problema ainda maior: o sistema de correção de créditos permite apenas a exclusão de bases de cálculo de contribuições previdenciárias, e não de recolhimentos do contribuinte, ainda que indevidos ou até mesmo inexistentes. Por isso, haveria o risco de ser considerado duas vezes o recolhimento do contribuinte: uma no crédito remanescente e outra vez na cobrança automática das contribuições declaradas em GFIP.

Destarte, a melhor solução é no sentido de considerar todas as contribuições apuradas nas competências nas quais existe contribuição devida e informada em GFIP, ou seja, de 01/2004 a 06/2004 e 08/2004, como nulas, por vício formal. (grifos nossos)

Nas demais competências, 07/2004 e de 09/2004 a 12/2004, inclusive décimo terceiro salário, não existe remuneração declarada em GFIP, sendo portanto perfeita a metodologia empregada pelo Auditor”.

Em primeiro lugar, a fundamentação jurídica adotada pela DRJ de Fortaleza se nos antolha totalmente equivocada.

Urge ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Tais circunstâncias, todavia, não se aplicam ao presente caso.

Aplica-se também ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios. Tais hipóteses também não se ajustam ao presente caso.

Com efeito, o art. 1º da Lei nº 9.528/97 fez introduzir no art. 32 da Lei nº 8.212/91 a obrigação tributária acessória que impõe à empresa o dever jurídico de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, nessas palavras:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

§1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas.

§2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

§3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV.

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

[...]

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do

valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no §4º.

§7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.

§8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

§9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º.

§10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

§11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização."

Até então, a declaração de fatos geradores na GFIP figurava tão somente como uma obrigação acessória da empresa, não prevendo a Lei nº 9.528/97 qualquer outro efeito jurídico, tal como confissão de dívida ou de lançamento tributário, muito menos de instrumento para a exigência do crédito tributário.

Assim, sob a égide da legislação acima citada, em 30/09/2008 houve-se por lavrado o vertente Auto de Infração de Obrigação Principal, o qual promoveu o lançamento das contribuições previdenciárias devidas, estando estas declaradas ou não nas correspondentes GFIP, como assim determinava o art. 37 da Lei de Custeio da Seguridade Social, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto

nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

Ocorre, todavia que, em 03 de dezembro de 2008, no decorrer regular do vertente Processo Administrativo Fiscal, antes do proferimento da decisão de 1ª Instância, foi publicada a Medida Provisória nº 449/2008, a qual alterou substancialmente os procedimentos de lançamento das contribuições previdenciárias, passando a atribuir à GFIP efeitos jurídicos de lançamento tributário em relação aos fatos geradores nela declarados, assim como natureza de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário correspondente, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

(...)

§2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Nessa prumada, uma vez que a GFIP passou a figurar como o próprio lançamento tributário, além de documento público representativo de confissão de dívida relativa ao crédito tributário correspondente aos fatos geradores nela declarados e instrumento hábil e suficiente para a sua exigência imediata, a mesma MP nº 449/2008 determinou que o eventual lançamento de ofício apenas se circunscrevesse aos fatos geradores não declarados em tal documento, eis que o lançamento tributário em relação aos declarados já havia se consolidado com a sua mera declaração ao fisco, por força do §2º do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, **não declaradas na forma do art. 32**, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (grifos nossos)*

Acontece que tal legislação, por força das disposições inscritas no art. 144, *caput*, do CTN somente pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos a contar de sua vigência, jamais para aqueles ocorridos antes, como assim sói ocorrer no presente caso, sob pena de se fulminar a segurança jurídica.

Anote-se que, no momento em que o contribuinte preencheu e promoveu a entrega da GFIP ao Fisco, a lei então vigente não lhe atribuía qualquer efeito de lançamento tributário, tampouco de confissão de dívida, sendo uma insanidade se admitir a possibilidade de uma lei superveniente, *in casu*, promulgada quatro anos depois, atribuir àquele ato jurídico (o preenchimento e entrega de GFIP) efeitos que não possuía à data de sua prática. Onde fica, nesse caso, o princípio da segurança jurídica?

Com efeito, a segurança jurídica, a boa-fé e a proteção à confiança configuram-se como princípios integrantes de uma mesma constelação de valores sociais e jurídicos, que no curso da história foram adquirindo nuances particulares, sem, no entanto, perder aquela identidade que os relaciona, da qual, substancialmente, avulta a ideia de que, nas relações jurídicas as partes nela envolvidas devem proceder com lealdade, lisura e em conformidade com o empenhado.

Tal concepção fornece conteúdo ao princípio da segurança jurídica, mediante o qual, nas relações entre o Estado e os administrados, seja assegurada a máxima previsibilidade da ação estatal, e o respeito às situações constituídas sob a regência das normas jurídicas então vigentes, de modo a garantir a estabilidade das relações jurídicas tuteladas pelo Estado e a coerência na conduta ativa deste.

Autores de nomeada têm identificado no Princípio da segurança jurídica a existência de uma dimensão objetiva e outra subjetiva, conforme se adianta.

O aspecto objetivo da segurança jurídica relaciona-se com a estabilidade das relações jurídicas, por meio da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada impondo limites à retroatividade dos atos de Estado abraçando, inclusive os atos legislativos (*tempus regit actum*), ostentando assento constitucional - art. 5º, XXXVI da CF/88 - dotada de fundamentalidade formal e material.

Já a veste subjetiva relaciona-se ao princípio da proteção à confiança dos administrados em relação aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diversos aspectos de sua atuação ativa.

Em obséquio da importância de tal princípio, sublinhe-se o escólio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*in* Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo): “a proteção à confiança leva em conta a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros”.

Diante de tais considerações, entendemos que a legislação que venha a atribuir à GFIP efeitos jurídicos da monta dos instituídos pela MP nº 449/2008 não pode retroagir para alcançar aquelas declarações formalizadas quatro anos ou mais antes da sua vigência.

Enfocando o caso ora debatido sob a ótica do lançamento, verificamos que o procedimento administrativo levado a efeito pela fiscalização com o fim específico de constituir o crédito tributário em realce observou, com a devida precisão, as formalidades da legislação então vigente e eficaz.

Realmente, aos 30 dias do mês de setembro de 2008, a constituição do crédito tributário relativo a fatos geradores declarados ou não em GFIP dependia da formalização de

lançamento de ofício, nos moldes delineados no art. 142 do CTN c.c. art. 37 da Lei nº 8.212/91, na redação originária.

Se nos afigura teratológica a decisão que reconheça a existência de vício formal de um ato administrativo em razão de não haver sido observada a forma ou uma formalidade prevista numa legislação ainda nem sequer editada ou promulgada pelo Poder Público, muito menos vigente ou eficaz. Seria necessário um exercício metafísico de adivinhação, atribuição essa que não se encontra compreendida entre as competências dos auditores fiscais. Por outro lado, mesmo que tal poder de adivinhação tivesse o Auditor Notificante, qual a fundamentação jurídica a embasar o procedimento?

Por outro viés, mas plano de outro voo, podemos extrair da decisão guerreada que a declaração de nulidade, por vício formal, das contribuições apuradas nas competências em que existiam contribuições devidas cujos fatos geradores haviam sido informados na GFIP, decorreu de uma opção do julgador *a quo*. E diga o Acórdão:

“Destarte, a melhor solução é no sentido de considerar todas as contribuições apuradas nas competências nas quais existe contribuição devida e informada em GFIP, ou seja, de 01/2004 a 06/2004 e 08/2004, como nulas, por vício formal”. (grifos nossos)

Ora bolas !!!! O vício a inquinar de nulidade o ato administrativo ou existe ou não existe. Não há meio termo! A nulidade não pode ser declarada por uma mera conveniência ou oportunidade da administração como uma forma de solução para uma limitação do sistema informatizado da Administração Tributária.

Se o vício formal de fato existe, o ato administrativo **TEM** que ser declarado nulo *ab ovo*. De outro eito, se inexistem vícios, como de fato demonstramos não existirem, não há que se falar em declaração de nulidade como sucedâneo de solução administrativa, como assim procedeu o Julgador de Entrância.

Dos ensinamentos do Direito Administrativo colhemos que, uma vez publicado o ato administrativo, este adentra o mundo jurídico coberto pelo atributo da presunção de legitimidade, de maneira que, mesmo contendo algum vício em um de seus elementos de validade, ele permanecerá produzindo os efeitos que lhe forem típicos até que ocorra a sua extinção.

Ouvimos das vozes mais autorizadas dos militantes desse ramo do Direito que as principais formas de invalidação do ato administrativo são:

- 1) Anulação;
- 2) Revogação;
- 3) Cassação;
- 4) Caducidade;
- 5) Contraposição.

A Anulação e a Revogação constituem, no estudo do Direito Administrativo, as principais formas de extinção do Ato Administrativo, operando relevantes efeitos jurídicos.

A ANULAÇÃO decorre do controle de legalidade dos atos administrativos. O pressuposto da anulação é que o ato possua algum vício de legalidade em algum de seus requisitos de formação e de validade, diga-se, competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Todo ato administrativo, para ser válido, deve conter os seus cinco elementos constitutivos (ou requisitos de validade) totalmente isentos de vícios. Caso um desses elementos apresente-se em desacordo com a lei, o ato será nulo *ab initio*. Dessarte, pode-se definir a anulação como a forma de desfazimento de um ato por motivo de ilegalidade em sua formação.

A anulação de um ato por vício de legalidade pode ocorrer tanto pelo Poder Judiciário, mediante controle externo, quanto pela própria Administração Pública, que o faz pelo controle interno. A invalidação por via judicial dependerá, sempre, da provocação do interessado, enquanto que, na via administrativa, pode resultar do Poder de Autotutela do Estado, que deve extingui-lo sempre que for identificado vício de vício de legalidade em sua formação.

Estando a Administração Pública atrelada ao Princípio da Legalidade, deve ela, por ato próprio, anular o ato ilegal. A anulação do ato ilegal, portanto, é obrigatória para a Administração Pública, constituindo, em princípio, um poder/dever.

A anulação do ato opera efeitos “*ex tunc*”, com a pretensão de se extirpar todos os efeitos que foram produzidos pelo ato desde o nascedouro até o momento da sua invalidação e impedir que continue a produzir efeitos, na forma como bem explicita Bandeira de Melo: “*fulmina o que já ocorreu, no sentido de que se negam hoje os efeitos de ontem*”.

A REVOGAÇÃO é o ato pelo qual a Administração Pública retira definitivamente um ato do ordenamento jurídico mediante outro ato administrativo, ou seja, a Administração Pública, por razões de mérito – conveniência e oportunidade – retira o ato que não mais atende ao interesse público, podendo a revogação ser total (ab-rogação), ou parcial (derrogação).

Ao contrário da anulação, a REVOGAÇÃO deve ocorrer sempre que o ato administrativo válido, legítimo e perfeito em seu nascimento, torna-se inconveniente e inoportuno ao interesse público, sendo essa a sua motivação. Ou seja, o ato visado, mesmo sem estar eivado de qualquer vício em sua formação, passa a não atender mais aos pressupostos de conveniência e oportunidade da Administração.

É importante ressaltar que o conceito de revogação guarda estreita relação com o de ato discricionário, visto ser o Poder Discricionário da Administração o fundamento de tal instituto. Por outro plano, os atos vinculados são classificados pela doutrina e jurisprudência como atos irrevogáveis, visto que neles a lei não deixou opção ao administrador, no que tange à valoração da conveniência e da oportunidade. Sendo assim, deflui que o instituto da revogação decorre do controle de mérito dos atos administrativos e, portanto, depende de uma avaliação quanto ao momento em que o ato tornou-se inoportuno e inconveniente. Por tal razão, cabe exclusivamente à autoridade administrativa, no exercício de suas funções, revogar o ato administrativo sendo inadmissível que o Poder Judiciário o faça.

Tem-se, por conseguinte, que a Administração Pública, ao exercer sua atribuição de revogação dos atos administrativos, não pode sofrer ingerência do Poder Judiciário, eis que, a este, não é admitido qualquer juízo de valoração. O Poder Judiciário somente pode anular o ato administrativo ilegítimo.

Destaca-se, quanto aos efeitos da revogação, que esta não atinge os efeitos passados que foram produzidos pelo ato, operando, portanto, efeitos “*ex nunc*”. Por óbvio, sendo o ato revogado perfeitamente válido e eficaz até o momento de sua revogação, por ter se tornado inoportuno e inconveniente aos fins pretendidos pela Administração Pública, o ato de revogação somente poderá operar de maneira proativa, sendo inimaginável a possibilidade de retroação de seus efeitos, em atenção ao já comentado princípio da segurança jurídica.

Ademais, não se mostra verborrágico sublinhar que a revogação pode ser expressa ou tácita. É expressa quando a Administração Pública declara que o ato está revogado, e tácita, quando a Administração Pública dispõe a respeito de uma situação de maneira incompatível com outra já existente, devendo ser respeitada a hierarquia e a forma do ato revogando.

Cumprе salientar que o Poder Discricionário conferido à Administração Pública de revogar seus atos administrativos não é ilimitado. Alguns atos, por questões lógicas, são insuscetíveis de revogação, como, a título exemplificativo, os atos consumados (que já exauriram seus efeitos), os atos vinculados (pois nesse caso o administrador não pode optar pela prática ou não do ato), os atos que geram direitos adquiridos, os atos que integram um procedimento administrativo, os atos administrativos enunciativos (certidões, pareceres, atestados), dentre outros.

Em relação ao tema, mostra-se alvissareiro trazer a balha o entendimento da Suprema Corte materializado nas Súmulas adiante transcritas:

Súmula STF 346

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula STF 473

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Um ponto relevante a ser considerado é a questão da obrigatoriedade ou não da Administração de invalidar um ato administrativo. Ao verificar a ilegalidade de um ato, ou seja, a sua desconformidade com o ordenamento jurídico, a Administração deve, a princípio, anulá-lo, em respeito ao Princípio da Legalidade. Porém, não é impossível o aparecimento de situações em que a Administração Pública deixe de invalidá-lo por motivo de interesse público e em virtude da gravidade do vício, pois, em determinados momentos, o instituto da invalidação traria prejuízos muito maiores se fosse aplicado.

Juristas consagrados têm se manifestado a respeito dos atos inválidos no direito administrativo brasileiro, valendo citar a teoria desenvolvida por Seabra Fagundes que classifica os atos administrativos em absolutamente inválidos (não produzindo qualquer efeito), os relativamente válidos ou anuláveis (com efeitos passados que ainda persistem) e os irregulares (com defeitos irrelevantes que permitem a convalidação).

Tal concepção também se houve por adotada, *cum grano salis*, pela Lei de Processo Administrativo Federal, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Os atos absolutamente inválidos são aqueles praticados de forma contrária ao que dispõe o ordenamento jurídico brasileiro, no que se refere à finalidade, forma, motivo e competência. Assim, em face do interesse público, somente as infrações reconhecidamente graves é que podem conduzir à declaração de nulidade absoluta dos atos. Nesse caso, a declaração de nulidade do ato pela Administração é imprescindível, operando efeitos retroativos à data da sua expedição, não lhe sendo permitida a convalidação.

Os atos relativamente válidos ou anuláveis são aqueles que possuem qualquer um de seus elementos constitutivos em contrariedade ao ordenamento jurídico, sendo relativamente inválidos ou anuláveis em observância ao Princípio do Interesse Público, pois este seria melhor atendido com a permanência parcial dos efeitos do ato. Estes atos se diferenciam dos atos absolutamente nulos em virtude da permanência no mundo jurídico, após a declaração da anulabilidade, de alguns de seus efeitos pretéritos. Esta deverá ser decretada dentro do prazo de 5 (cinco) anos, conforme o Decreto nº 20.910/32.

Adite-se que, consoante art. 54 da Lei nº 9.784/99, o prazo para a Administração Pública anular seus atos, quando decorram efeitos favoráveis aos particulares, é de 5 anos.

Por derradeiro, qualificam-se doutrinariamente como *irregulares* os atos formulados com vícios irrelevantes, que não atingem os seus elementos essenciais, não acarretando lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, podendo, nos termos da lei, ser convalidados.

A convalidação corresponde ao ato posterior que sana o vício identificado no ato precedente, com efeitos “*ex tunc*”, tornando o ato perfeito. A convalidação irá aproveitar o

ato administrativo, desde que este não seja absolutamente nulo. A convalidação, assim, só poderá ocorrer quando o ato administrativo tiver a possibilidade de ser produzido de forma válida no presente.

Vencidas tais digressões, observamos que, no caso de que ora se cuida, o Órgão Julgador de 1ª Instância, ao proferir a decisão administrativa de sua competência, já sob a égide da MP nº 449/2008, diante de um lançamento comportando uma parcela de fatos geradores que já haviam sido declarados em GFIP, em observância ao preceito inscrito no art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a novel redação dada pela Medida Provisória em apreço, proferiu decisão determinando a exclusão de tais fatos geradores, uma vez que, em relação a estes, o lançamento tributário já havia se consumado com a mera entrega ao Fisco Federal do documento a que se refere o inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Tal decisão não pode ser mantida eis que se fundamentou em legislação inexistente à data do lançamento e à época da ocorrência dos fatos geradores, ostentando, portanto, vício clamoroso de legalidade.

Conforme já demonstrado alhures, o crédito tributário em foco houve-se por constituído em estreita sintonia com as leis vigentes na ocasião da formalização do lançamento e da ocorrência dos fatos geradores, sendo merecedor de camisa-de-força o reconhecimento de vício formal superveniente, por desconformidade com legislação promulgada após a formalização do ato.

Por outro canto, também se revela incabível, no presente caso, a revogação do ato do lançamento eis que, por se tratar de ato plenamente vinculado, encontra-se contido no conjunto dos atos ditos irrevogáveis.

A motivação dos atos administrativos é um princípio constitucional implícito, resultando do disposto no art. 93, X, da CF/88, eis que, conforme muito bem observado por Celso Antônio Bandeira de Mello, não seria razoável a obrigatoriedade de motivação apenas das decisões administrativas dos Tribunais. É também uma exigência do princípio democrático, uma vez que indispensável ao convencimento do cidadão e ao consenso em torno da atividade administrativa e da regra do devido processo legal.

Sendo, a todo saber, o acórdão ora hostilizado um ato administrativo por excelência, e figurando a motivação do ato um pressuposto inderrogável, não há como prevalecer uma decisão administrativa que utilize como fundamentação jurídica uma legislação absolutamente inaplicável ao caso concreto, eis que ainda inexistente na data em que se houve por formalizado o lançamento ora em apreciação, tampouco à época da ocorrência dos fatos geradores apurados.

Nesse contexto, em razão do vício de legalidade do qual se encontra eivada a decisão de 1ª Instância ora apreciada, imperiosa é a declaração de sua nulidade, devendo o Colegiado *a quo* proferir outra, tendo por fundamento a legislação vigente e eficaz à data da ocorrência dos fatos geradores ora apurados e da formalização do lançamento, diga-se, art. 32 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97 e art. 37, *caput*, daquele diploma Legal, em sua redação de berço.

3. CONCLUSÃO:

Processo nº 10380.015338/2008-58
Acórdão n.º **2302-002.183**

S2-C3T2
Fl. 196

Pelos motivos expendidos, VOTO no sentido de declarar NULA a decisão de 1ª Instância, por vício de legalidade, eis que se fundamentou em legislação inexistente à data da ocorrência dos fatos geradores e da formalização do lançamento em julgamento.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva