

A APLICAÇÃO DA CONSUNÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Galderise Fernandes Teles¹

Sumário: 1. Introdução. 2. A construção do fato jurídico: definição de “gesto”, “conduta” e “movimento” - a importância do sistema de referência. 3. Das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais: o status relacional como critério necessário para aplicação da absorção. 4. Do ilícito tributário e o princípio da consunção. 5. Do entendimento do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT do estado de São Paulo. 6. A possível óbice para aplicação da consunção no contencioso administrativo tributário estadual: o artigo 85, §1º, da lei 6.374/89. Considerações finais. Bibliografia.

1. Introdução

O contencioso administrativo é por excelência o âmbito de configuração do fato jurídico tributário, nesse contexto, atua como ambiente responsável pela sua construção e determinação de alcance e dimensão.

O processo administrativo atua como elemento garantidor do devido processo legal, sendo assegurado por força de norma constitucional.

1. Advogado. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Coordenador do Curso de Advocacia no Contencioso Administrativo Tributário do IBET. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP).

A existência dos Tribunais Administrativos Tributários, dentre outras motivações, dá-se em razão da necessidade de se estabelecer um conjunto de normas e procedimentos de administração, destinados a exercer o controle de qualidade sobre os lançamentos tributários e influenciados pelos princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, garantindo ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, cumpre destacar a relevância do processo administrativo tributário para solução de conflitos e seu papel na implementação da segurança jurídica.

Para tanto, a aplicação de princípios afetos à área tributária é medida de rigor, bem como, a observação de demais normas de caráter principiológico que possuam relação com à temática sob análise.

A instauração do contencioso administrativo tributário dar-se-á em virtude de lançamento fiscal que consubstancia a aplicação de sanção. As normas sancionatórias têm como elemento de sua proposição-hipótese o descumprimento de outra norma – no caso sob análise, de norma instituidora de obrigação tributária ou de dever instrumental – sendo que a aplicabilidade deverá sempre estar correlacionada com aquele fato jurídico.

Ganha proporção em diversos lançamentos tributários a verificação de descumprimento de diferentes comandos normativos relacionados entre si, especificamente: descumprimento de dever instrumental que implica em inobservância à obrigação tributária; havendo a aplicabilidade de sanções sobre as duas infrações.

No caso em tela, atos de lançamentos fiscais, através da lavratura de autuações, de forma mais específica autuações, que contenham normas sancionatórias com necessário vínculo relacional e a possibilidade de absorção da punição mais branda pela sanção de maior gravidade.

Buscando analisar situações dessa natureza o presente trabalho tecerá considerações acerca da aplicação da consunção no processo administrativo tributário.

2. A construção do fato jurídico: definição de “gesto”, “conduta” e “movimento” - a importância do sistema de referência

Antes do fato, o evento, com razão buscando um cindir em aspecto lógico podemos sustentar que a configuração de um fato jurídico exige em regra a ocorrência de determinado evento no mundo fenomênico que quando vertido em linguagem é alçado à categoria de fato o qual em contato com o sistema jurídico ganha status de fato jurídico.

Discorrendo sobre o assunto, Aurora Tomazini de Carvalho², elucida a semântica dos termos evento, fato e fato jurídico:

Chamamos de evento o acontecimento do mundo fenomênico despido de qualquer formação linguística. O fato, por sua vez, é o relato do evento. Constitui-se num enunciado denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço. E, por fato jurídico entende-se o relato do evento em linguagem jurídica. Enunciado, também denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço, constituído em linguagem competente, que ocupa posição de antecedente de uma norma jurídica individual e concreta. A diferença entre evento e fato repousa no dado linguístico. Evento é uma situação de ordem natural, pertencente ao mundo da experiência, fato é a articulação linguística desta situação de ordem natural e fato jurídico é sua articulação em linguagem jurídica.

Nesses termos, o fato jurídico é aquele vertido em linguagem, em uma das modalidades previstas no sistema jurídico. Portanto, não se trata de qualquer linguagem, mas sim de linguagem jurídica. Não por menos, Tércio Sampaio Ferraz Jr.³ afirma que: “o fato não é algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.

2. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 530.

3. FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 253.

Ponto de necessária observação para compreensão da teoria da absorção – consunção no âmbito do contencioso administrativo tributário, trata-se da devida elucidação dos elementos que compõem o fato jurídico - objeto do lançamento fiscal.

Nesse contexto, pode-se decompor o fato em gesto, conduta e movimento para fins da análise de ocorrência de reiteração.

Em relevante estudo acerca da reiteração de condutas dentro da hipótese das normas sancionatórias, Robson Maia Lins⁴ faz importante estudo acerca da definição desses termos: “gesto”, “conduta” e “movimento”.

Partindo-se de uma perspectiva semiótica, através da análise do suporte físico, do significado e da significação, o jurista elucida que: *(i) os movimentos nada são além do que o suporte físico, sendo que a eles poderá ser dado diversos sentidos semânticos, ou seja, diversos significados e significações; (ii) a alcunha ação é dada ao significado, tendo em vista que se refere ao gesto; (iii) à significação, ou seja, à interpretação que é dada ao fato, é atribuída a denominação de conduta; e (iv) por fim, ao próprio signo, é atribuída a qualidade de gesto.*

Portanto, o gesto é observado através de um movimento, onde é possível identificar o sentido da ação, sendo que a partir do procedimento de interpretação é verificada uma conduta.

Ocorre que o gesto pode ser composto por diversos movimentos, como pode ser observado no exemplo dado por Robson Maia Lins ao exemplificar uma situação onde um determinado sujeito levanta o braço em uma assembleia.

Inobstante aquele gesto tenha como finalidade a aprovação de uma determinada conduta para os membros da assembleia, outros sujeitos poderão atribuir interpretação diversa, a exemplo de um fisioterapeuta que poderá verificar

4. LINS, Robson Maia. Notas sobre a Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias. In: Priscila de Souza. (Org.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. 1ed.São Paulo: Noeses, 2011, v. 1, p. 975-996.

relevância em cada movimento muscular realizado até que o braço se levante.

Dessa forma, para que se verifique qual o fato relevante dever-se-á observar o sistema referencial adotado. Não por outro motivo, Goffredo Telles Junior afirma que “sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”⁵.

O evento receber mercadorias desacompanhadas de notas fiscais pode ser analisado sob o prisma (i) econômico, no sentido de conferir maior lucratividade à empresa; (ii) contábil, no sentido de realização de conciliações nos lançamentos contábeis e fiscais; (iii) tributário, no sentido de revelar ato de sonegação fiscal, passível de indicação de omissão de saídas tributárias a partir de levantamento fiscal, nos termos do artigo 509 do RICMS; (iv) criminal, configurando crime contra a ordem tributária; sendo que para cada sistema o fato será examinado de forma distinta, principalmente em relação aos seus efeitos.

No presente estudo, por certo, o sistema utilizado é o jurídico, sendo assim explicado por Paulo de Barros Carvalho:

(...) as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Trata-se do direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas⁶.

Inseridos no âmbito do sistema normativo, cabe levarmos em consideração: i) os elementos que formam o fato jurídico tributário objeto do lançamento fiscal; ii) o que confere status relacional entre os núcleos infracionais desses fatos jurídicos e iii) por fim o que é passível – em caráter sancionatório – de ser absorvido por outra infração.

5. TELLES JÚNIOR, Goffredo. *O direito quântico*. 8ª Edição, Max Limonad, 2006, p. 289.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 218.

3. Das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais: o status relacional como critério necessário para aplicação da absorção

Tendo em vista a utilização do sistema jurídico tributário como referência adotada para o desenvolvimento do presente estudo, torna-se necessário mencionar que estar-se-á analisando normas que instituem prescrições a partir de relações jurídico-tributárias.

Para que haja a instituição dessas relações e obrigações temos que analisar, evidentemente, os fatos jurídicos, ou seja, aqueles acontecimentos eleitos pelo constituinte e pelo legislador como relevantes para que haja a irradiação dos efeitos jurídicos.

Dessa forma, os fatos jurídicos tornam-se evidentemente relevantes para que se possa observar a possível origem de relações jurídico-tributárias.

Isso ocorre tendo em vista a organização sintática das normas, que sempre é dividida em duas proposições: a hipótese e a consequente.

Na proposição hipótese sempre ter-se-á descrito um fato passível de ocorrência no mundo fenomênico, previsto a partir da ocorrência e relato de um determinado evento e, portanto, caracterizado por um verbo.

Por sua vez, na proposição consequente ter-se-á uma obrigação, ponto central de uma relação entre dois sujeitos: contribuinte e fisco.

No âmbito do direito tributário, os deveres impostos aos contribuintes podem ser divididos em duas classes: obrigação tributária e deveres instrumentais.

A obrigação tributária consiste na ocorrência de um fato jurídico – por muitos denominados de “fato gerador”, que se ocorrido e vertido por meio de linguagem jurídica competente, ocasionara o surgimento de uma obrigação jurídico-tributária de realizar prestação em pecúnia a favor do fisco, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Em outro passo, temos nos deveres instrumentais as obrigações de verter os fatos sociais em linguagem jurídica competente, através da documentação prescrita no direito positivo, para que se possa relatar ao fisco os referidos fatos, na medida em que o ente público não tem conhecimento sobre todos os fatos ocorridos no mundo fenomênico, necessitando da colaboração dos contribuintes.

Os deveres instrumentais, portanto, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, “*assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria*”⁷.

Cabe aqui a advertência de que os deveres instrumentais não se revestem da natureza de obrigação, na medida em que não dão origem a uma obrigação tributária, mas apenas a um dever de informar os fatos ao Fisco. Em apertada síntese, pode-se sustentar que os deveres instrumentais são desprovidos da natureza pecuniária característica da obrigação tributária.

Como a nomenclatura já sugere, o dever instrumental nada mais é do que um instrumento para a constituição do fato jurídico tributário a ser realizado pelo contribuinte nos tributos sujeitos ao denominado autolancamento.

Importante registrar que a natureza distinta verificada entre a obrigação tributária e o dever instrumental não retira a possibilidade de aplicação da absorção – consunção.

Com efeito, a autonomia de cada norma não objeta o *status* relacional entre ambas, pelo contrário, em não raras ocasiões o descumprimento de uma norma se reveste como conduta meio necessária para inobservância de outra.

Em casos dessa natureza temos a compreensão que a absorção – consunção deva ser reconhecida, de forma que a gravidade de maior relevância (aqui mensurada pelo montante do crédito tributário atribuído à infração) absorva à de menor impacto econômico.

7. Obra citada, p. 502.

4. Do ilícito tributário e o princípio da consunção

O ilícito tributário é caracterizado mediante norma jurídica sancionatória em virtude de descumprimento de norma primária, seja ela, obrigação tributária ou dever instrumental.

Por certo, é possível ocorrer tanto descumprimento de norma instituidora de obrigação tributária, quanto de dever instrumental.

Há hipóteses em que é possível verificar diversos “movimentos” (na acepção dada por Robson Maia Lins) os quais podem ser objeto de caracterização de descumprimento de duas ou mais normas jurídicas, a exemplo: omissão de saída, configurada pela falta de emissão de notas fiscais e falta de escrituração nos livros contábeis e fiscais competentes, a qual acarretou a falta de pagamento do ICMS.

Diante de tal fato, questiona-se: seria possível considerar para fins de aplicação da norma sancionatória apenas cada um dos movimentos realizados: (i) falta de emissão de notas fiscais; (ii) falta de escrituração na EFD-ICMS; (iii) erro de informação prestada no Livro Registro de Apuração do ICMS; (iv) erro de informação prestada na GIA; e (v) falta de pagamento do ICMS?

Partindo das premissas fixadas ao longo do presente estudo, vimos que o fato relevante para o direito é aquele que está previsto nas normas jurídicas competentes.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional descreve com função prescritiva: *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

A obrigação tributária, portanto, surge com a ocorrência de fatos jurídicos tributários que implicam no dever do contribuinte em pagar tributos em favor do fisco.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O dever instrumental, por sua vez, tem como finalidade a prestação de informações do contribuinte ao fisco, o qual verificará se todas as obrigações tributárias foram devidamente cumpridas.

Nesse sentido, é certa a afirmação de que o descumprimento de dever instrumental pode configurar um meio necessário para se atingir um fim: a sonegação fiscal, caracterizada – ao final – pelo não pagamento do imposto.

Utilizando da doutrina penal para a distinção de crimes complexos dos continuados, Manoel E. Pimentel enuncia:

(...) no crime complexo existe unidade substancial, soldando-se os crimes componentes de tal forma que desaparece completamente a individualidade de cada um. No crime continuado, a unidade é apenas acidental, ficta, desfazendo-se desde que haja necessidade de conferir tratamento penal mais benigno ao réu, através do desmembramento das condutas⁸.

Conforme se observa, os movimentos, mesmo que caracterizadores de ilícito isoladamente observados, devem ser considerados em sua unidade, verificando o aspecto final configurador de uma determinada conduta.

Exemplo clássico da doutrina penal, a partir dos enunciados prescritivos contidos no Código Penal, é o roubo (artigo 157) que abrange a ameaça (artigo 147) ou lesão (artigo 129).

Tal fato se dá em razão do princípio da consunção, cujo brocardo em latim é *lex consumens derogat legi consumptaetem*, onde sempre que um movimento for necessário para a configuração de uma ação, apenas esta deverá ser considerada.

Nesse sentido, Guilherme Nucci assim define o princípio da consunção:

Quando o fato previsto por uma lei está, igualmente, contido em outra de maior amplitude, aplica-se somente esta última. Em

8. PIMENTEL, Manoel E. Do Crime Continuado. São Paulo: RT, 1969, p. 159.

outras palavras, quando a infração prevista na primeira norma constituir simples fase de realização da segunda infração, prevista em dispositivo diverso, deve-se aplicar apenas a última⁹.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em concordância com a aplicação do princípio da consunção, já consolidou o entendimento de sua aplicação através de matéria tratada na Súmula 17:

QUANDO O FALSO SE EXAURE NO ESTELIONATO, SEM MAIS POTENCIALIDADE LESIVA, É POR ESTE ABSORVIDO.

Dessa maneira, concluímos que sempre que para a caracterização do ilícito relacionado à obrigação tributária for necessário o descumprimento de um dever instrumental, deve-se realizar recortes metodológicos necessários à verificação da unidade da conduta, ou seja, apenas a falta de pagamento do imposto, sendo que o mero descumprimento de dever instrumental – conduta meio – deve ser absorvido, deixando de, sobre ele, incidir qualquer punibilidade.

5. Do entendimento do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT do estado de São Paulo

A relevância do princípio em tela é observada também no âmbito do contencioso administrativo tributário. O Tribunal de Impostos e Taxas tem enfrentado a aplicabilidade do princípio da consunção nos casos de lavratura de Auto Infração e Imposição de Multa – AIIM que pune o contribuinte pela falta de pagamento do imposto e o conseqüente descumprimento de dever instrumental:

9. NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de direito penal: parte geral e parte especial. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 165.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Vejamos alguns julgados que tratam acerca da presente temática:

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRAACIONAL	ENTENDIMENTO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS
4.063.722	Trata-se de auto de infração lavrado em face das seguintes acusações: (i) infrações relativas ao crédito do imposto (art. 527, II, do RICMS/00): creditou-se indevidamente do ICMS relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento, por não atenderem as condições previstas no item 3, do §1º do artigo 59 do RICMS/00, e (ii) infrações relativas à documentos fiscais e impressos fiscais (art. 527, III, do RICMS/00): recebeu mercadorias desacompanhadas de notas fiscais hábeis para as operações, dado que a inscrição estadual do emitente foi considerada nula pela Secretaria da Fazenda.	A 5ª Câmara Julgadora exarou entendimento no sentido de que a questão versada nos autos importava na ocorrência de bis in idem, reconhecendo, de ofício, a aplicação do princípio da consunção, com base em diversos precedentes do Tribunal, determinando o cancelamento da segunda infração. No entendimento da C. Câmara Julgadora, o recebimento de mercadoria desacompanhada de nota fiscal idônea (descumprimento de obrigação acessória) configuraria conduta meio para a consecução da conduta em (apropriação de crédito indevido lastreado em tais documentos fiscais), devendo ser absorvida pela conduta mais gravosa, a fim de evitar duplicidade da responsabilização do sujeito passivo pelo mesmo fato.
3.027.767	Auto de infração lavrado em face das seguintes acusações: (i) infrações relativas ao pagamento do imposto (art. 527, I, do RICMS/00): deixar de pagar o ICMS decorrente de operações de saída de mercadorias tributadas omitidas ao fisco (“CAIXA 2”), apurado por meio de levantamento fiscal, e (ii) infrações relativas à documentos fiscais e impressos fiscais (art. 527, III, do RICMS/00): deixar de escriturar as notas fiscais de entrada, quando já se encontravam escrituradas em operações do período.	O entendimento proferido pela 16ª Câmara Julgadora foi pela não aplicação do princípio da consunção, sob a alegação de que as condutas e infrações imputadas seriam distintas e autônomas. Tal entendimento foi afastado pela Câmara Superior, por maioria de votos, consignando haver ocorrência de bis in idem na hipótese, dado que a acusação do item (ii) teria dado origem à diferença apontada pela autoridade fiscal no item (i), de modo que o contribuinte estaria sendo penalizado duplamente pelo mesmo fato. Ou seja, a infração de falta de escrituração de notas fiscais de entrada revestir-se-ia da característica de ilícito preparatório para a prática do ilícito mais gravoso, qual seja, a de falta de pagamento do imposto, de modo que caberia a aplicação da teoria da consunção ao caso.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

<p>3.157.993</p>	<p>Trata-se de auto de infração lavrado em função das acusações de: (i) venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais, (ii) emissão de notas fiscais sem a correspondente saída, e (iii) falta de emissão de notas fiscais na saída da mercadoria.</p>	<p>A 13ª Câmara Julgadora entendeu que embora relacionadas, as infrações representariam condutas distintas, concluindo pela não aplicação do princípio da consunção no caso analisado. Conforme consignado no voto do Relator: “A conduta incorrida pela Recorrente objeto do item (ii) foi a suposta emissão de documentos fiscais sem a correspondente saída das mercadorias, ou seja, é distinta e não se confunde com ato que ensejou a autuação consubstanciada no item (iii).”</p>
<p>3.160.424</p>	<p>Trata-se de auto de infração lavrado em face das seguintes acusações (i) emissão de nota fiscal de saída consignando informação falsa a respeito do destinatário, (ii) escrituração de documento fiscal com irregularidades no Livro de Registro de Entrada, (iii) escrituração de documento fiscal com irregularidades no Livro de Registro de Saída, (iv) entrega de arquivo com dados incompletos de suas operações (exercício 2008), (v) entrega de arquivo com dados incompletos de suas operações (exercício 2009), e (vi) deixar de fornecer arquivo magnético contendo o controle de estoques das operações efetuadas no exercício de 2008.</p>	<p>A 15ª Câmara Julgadora entendeu pela absorção da infração tipificada no item (vi) pela conduta descrita no item (iv), determinando o cancelamento da autuação. Segundo o voto Relatora, a falta de fornecimento de arquivos magnéticos contendo o controle de estoque é infração que está relacionada à sua entrega com dados incompletos, tendo em vista que relacionadas ao mesmo período e as mesmas operações. Houve entendimento divergente na turma julgadora no sentido de não aplicação do princípio da consunção por entender tratar-se de condutas distintas e autônomas praticadas pelo contribuinte.</p>

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

4.029.481	<p>CRÉDITO INDEVIDO DE-CORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS DE REMETENTE COM INSCRIÇÃO ESTADUAL CASSADA (I.1 e III.3) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NO RECEBIMENTO DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS (II.2 e IV.4). DECISÃO EXTRA PETITA. Julgamento “extra petita” ao cancelar as infrações 2 e 4 pela aplicação de ofício da Teoria da Absorção das Penas (Consumção) não alegada pela Autuada. Restabelecimento da aplicação da multa dos itens 2 e 4.</p>	<p>A Recorrente, Fazenda Pública, sustenta a nulidade da decisão recorrida por julgamento “extra petita” ao cancelar as infrações 2 e 4 pela aplicação do princípio da consunção de ofício e por falta de fundamentação, além da inaplicabilidade da absorção neste presente caso. Indica as decisões divergentes no DRTC 1-4036614-5/2014, AIIM n.º 4.036.614-5 (fls. 250/253); DRT 04-5146/1993, AIIM n.º 643811-T (fls. 254/305); DRT 05-787152/2008, AIIM n.º 3.104.967-9 (fls. 306/308); DRT 06-101763/2011, AIIM n.º 3.145.358-2 (fls. 309/317); DRT 06-225355/2006, AIIM n.º 3.051.829-5 (fls. 318/324), e; DRT 07-268103/2006, AIIM n.º 3.052.578-0 (fls. 325/329).</p> <p>Conheço do pedido por atender a regra processual do art. 49, da Lei n.º 13.457/09, exceto o AIIM n.º 643811-T, em face de que o voto inicial do relator que acolhia a nulidade da decisão recorrida por julgamento “extra petita” foi rejeitado pelos demais componentes da Câmara Superior.</p> <p>Por outro lado, a Câmara Julgadora não seguiu esta mesma linha raciocínio e afastou por completo os itens 2 e 4 aplicando-se, de ofício, o conhecido tema da Teoria da Consumção (absorção) da pena menos gravosa pela a de maior potencialidade. Inobstante a clareza do voto em ter acolhido uma matéria de direito de ofício, este assunto não foi elaborado na Impugnação do contribuinte nas fls. 156/172, sendo que não consta outras peças processuais de defesa apresentado pela empresa, quer seja recurso ordinário, contra razões ao recurso de ofício, tampouco recurso especial ou contra razões ao recurso especial da fazenda. Vale lembrar que a mencionada tese foi aceita pela jurisprudência nesta Câmara Superior de forma contrária aos interesses da Fazenda Pública (vide os AIIM's n.º 3.085.620-5, 3.145.819-1, 3.072.808-3, 4.026.478-0, 4.026.042-2, 4.031.506-0 e 4.032.452-7). Entretanto, como não consta súmula vinculante elaborado nos termos dos arts. 45, III e 52, da Lei n.º 13.457/09, os órgãos de julgamento ficam vedados de aplicar este assunto sem que tenha um pedido específico elaborado pelo o contribuinte.</p> <p>No mesmo sentido, a matéria, a meu ver, não caracteriza como de “ordem pública” em que haveria possibilidade de aplicação de ofício, tendo em vista que o tema envolve interpretações da legislação, de conceitos e teorias do Direito Positivo. Apesar do pedido recursal da Fazenda Estadual requerer a “nulidade absoluta da decisão recorrida”, dito pedido não é plausível em razão de todo o teor que a mesmo incorpora(...)</p> <p>Por fim, em razão da inércia do contribuinte quanto ao seu direito de defesa e quanto ao julgamento “extra petita” da Câmara Ordinária (conhecimento de ofício da Teoria da Consumção não requerido pela parte), acolho parcialmente a alegação da Fazenda Estadual, restabelecendo a decisão nos mesmos moldes proferida pela Unidade de Julgamento de Sorocaba. Assim, face ao exposto e presentes os pressupostos de admissibilidade, CONHEÇO o Recurso Especial da Fazenda Pública para DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO, declarando a nulidade da decisão “extra petita” da Câmara Julgadora, pela aplicação de ofício da Teoria da Consumção, o qual afastou integralmente os itens 2 e 4, para restabelecer a aplicação da multa nesses itens, mantendo-se a cobrança do imposto dos itens 1 e 3, com a multa retificada.</p>
-----------	---	---

<p>4.063.606</p>	<p>O contribuinte foi autuado em virtude de (item I) ter se creditado indevidamente em razão de lançamento de valor no campo 57 da GIA e no campo Valor Total do Saldo Credor do Período Anterior do Livro RAICM; (item II) ter se creditado indevidamente em razão de lançamento de valor no campo 61 da GIA e no campo Valor Total do Saldo Credor do Período Anterior do livro RAICM; (item III) por elaborar e entregar Guias de Informações e Apuração do ICMS com indicação incorreta das informações referentes a créditos nos campos 57 e 61.</p>	<p>A 9ª Câmara Julgadora entendeu que, não obstante os argumentos apresentados pela D. Representação Fiscal, afirmando serem infrações distintas e, como tais, devam ser punidas de forma distinta, não se pode negar que um fato é meramente preparatório para o outro, haja vista que, ao elaborar e entregar as guias com informações incorretas, o contribuinte tem como finalidade se creditar indevidamente, sendo esta infração muito mais gravosa que aquela.</p>
------------------	---	---

Conforme pode-se observar, diversos julgados do TIT-SP, tanto na Câmara Superior, quanto nas Câmaras Julgadoras, têm aplicado o princípio da consunção como forma de afastar a multa aplicada sobre os deveres instrumentais, quando os mesmos eventos ocasionaram em punição em relação à falta de pagamento do imposto.

Há, contudo, fato relevante e que causa diversos conflitos em debates realizados sobre a temática, qual seja: o comando do artigo 85, §1º, da Lei nº 6.374/89, razão pela qual passamos a analisá-lo.

6. A possível óbice para aplicação da consunção no contencioso administrativo tributário estadual: o artigo 85, §1º, da lei 6.374/89

Conforme é sabido, a análise acerca da inconstitucionalidade é um óbice imposto aos órgãos de julgamento administrativo, tendo em vista a sua falta de competência para tanto, o que é ressaltado na legislação paulista pelo artigo 28 da Lei nº 13.457/2009:

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III - em enunciado de Súmula Vinculante; (Inciso acrescentado pela Lei 16.498, de 18-07-2017; DOE 19-07-2017)

Nesse sentido, deve-se ressaltar que o artigo 85 da Lei Paulista nº 6.374/1989 prescreve as normas sancionatórias, sendo que em seu §1º enuncia:

§ 1º - A aplicação das penalidades previstas neste artigo deve ser feita sem prejuízo da exigência do imposto em auto de infração e das providências necessárias à instauração da ação penal cabível, inclusive por crime de desobediência.

Diante da análise do referido suporte fático, diversos aplicadores do direito se deparam com o questionamento se o conteúdo semântico do transcrito dispositivo normativo é óbice à aplicação do princípio da consunção.

Conforme já mencionado, há unidade de ação e, portanto, caso haja o descumprimento de dever instrumental que acarreta a falta de pagamento do tributo, a única ação juridicamente relevante, diante dos recortes metodológicos necessários à vinculação ao sistema adotado, é a questão atinente ao pagamento do imposto, conduta essa finalística dentro do direito tributário.

Dessa forma, inexistiria ação passível de punição referente ao descumprimento de dever instrumental.

Além disso, o artigo 85, §1º, da Lei nº 6.374/1989 apenas prescreve – em relação ao âmbito tributário – algo que é óbvio: a aplicação de multa não exime o contribuinte do pagamento do tributo, se for o caso.

Diante dessas considerações firmadas com base nas premissas já fixadas, parece ser plenamente plausível, por parte do órgão de julgamento vinculado ao contencioso administrativo tributário, aplicar o princípio da consunção.

Referida afirmação, obviamente, não afasta a possibilidade de aplicação de multa quando há apenas descumprimento de dever instrumental, sem exigência do imposto, uma vez que nessa hipótese a multa será apenas regulamentar e o único fato será relacionado ao próprio dever instrumental.

Considerações finais

O direito tributário possui nítido caráter de sobreposição, ou seja, a sua incidência requer a intertextualidade com os demais âmbitos do sistema jurídico em contínuo processo de cálculo normativo.

A abertura semântica é necessária e dar-se de forma contínua. Nesse contexto, princípios jurídicos ainda que não estritamente tributários tem o condão de terem aplicabilidade no referido ramo do direito.

A aplicação do princípio da absorção – consunção - é medida que comunga com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, em especial com o da eficiência, de status constitucional.

O ato de julgar no processo administrativo tributário reflete nítido dever do agente administrativo, que lhe impõe seguir os princípios constitucionais administrativos.

Como bem pontuado por Renato Lopes Becho e Edson Antônio Souza Pontes Pinto¹⁰ “*vemos que o princípio da eficiência processual se subdivide em duas vertentes principiológicas, sendo a primeira a primazia do mérito, e a segunda*

10. Becho. Renato Lopes e Pinto. Edson Antônio Souza Pontes. O Princípio da Eficiência no Processo Administrativo Tributário a Partir do Código de Processo Civil. Processo Administrativo Tributário. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido. 2018. Pág. 441.

a celeridade processual. A primazia do mérito determina que o julgador dê efetividade ao objeto e atinja o fim do processo, afastando a análise dispensável de questões meramente formais, prestigiando-se, assim, a apreciação das questões de mérito existentes no processo, resolvendo-as, e não encontrando subterfúgios processuais que permitem a postergação ou até mesmo a inviabilidade de sua análise(...) Quanto à celeridade exige-se que a questão em discussão tenha, em tempo razoável, uma solução definitiva, respeitando-se, para tanto, os direitos e garantias fundamentais aos envolvidos”.

Por certo, não representa eficiência, seja do ponto de vista da primazia do mérito ou da celeridade processual, o não reconhecimento da aplicação da consunção no contencioso administrativo tributário.

Conforme já externado em linhas anteriores, o artigo 85, §1º da Lei nº 6.374/1989 apenas prescreve – em relação ao âmbito tributário – algo que é óbvio: a aplicação de multa não exime o contribuinte do pagamento do tributo, se for o caso.

Quando nos referimos à consunção estamos diante de situação díspare, onde o descumprimento de dever instrumental possui status relacional com obrigação tributária servindo de meio necessário para sua caracterização.

Bibliografia

BECHO, Renato Lopes e Pinto. Edson Antônio Souza Pontes. *O Princípio da Eficiência no Processo Administrativo Tributário a Partir do Código de Processo Civil. Processo Administrativo Tributário*. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LINS, Robson Maia. *Notas sobre a Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias*. In: Priscila de Souza. (Org.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. 1ed. São Paulo: Noeses, 2011, v. 1, p. 975-996.

MORCHON, Gregório Robles. *Teoria Del Derecho* (Fundamentos de Teoria Comunicacional Del Derecho), vol. I. Madrid: Civitas, 1999.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal: parte geral e parte especial*. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011

PIMENTEL, Manoel E. *Do Crime Continuado*. São Paulo: RT, 1969.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *O problema Fundamental do Conhecimento*. Porto Alegre: Globo, 1937.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. *O Direito Quântico*. 8ª Edição, Max Limonad, 2006.