

FORMAS DE APLICAÇÃO DA CONSUNÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: ENTRE A PERMEABILIDADE E LIMITES DE COMUNICABILIDADE

*Galderise Fernandes Teles*¹

*Jade Thomaz Veloso*²

Sumário: 1. Introito – 2. Permeabilidade e limites de comunicabilidade: ilícito fiscal e ilícito penal – 3. Princípio *ne bis in idem*: 3.1 Consunção como técnica interpretativa para evitar *bis in idem* e a jurisdição desenvolvida no contencioso administrativo tributário – 4. Exemplificação de casos: 4.1 Falta de pagamento de tributo por descumprimento de dever instrumental; 4.2 Creditamento indevido e descumprimento de dever instrumental; 4.3 Cumulação de sanção por falta de cumprimento de dever instrumental – 5. Considerações finais – Referências.

1. INTROITO

A análise das relações e implicações que determinada categoria jurídica possui com outros âmbitos normativos é

1. Advogado. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário - PUC/COGEAE. Mestre e Doutor em Direito – PUC/SP Professor do IBET e Coordenador do Curso de Advocacia no Contencioso Administrativo Tributário no IBET.

2. Advogada em São Paulo – SP. Mestre em Direito Tributário- Efetividade do Direito pela PUC - SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Gestão Pública pela UNIFESP.

medida que exige a reflexão e respostas às seguintes indagações: i) o que confere relação de pertinência³ de um instituto jurídico em relação a outro? ii) uma vez verificada essa relação de pertinência a forma de aplicação obedece a mesma padronização do instituto de origem ou sofre alguma mudança em virtude de características - regramentos específicos do instituto de destino?

Com razão, estamos diante de questão voltada à permeabilidade e comunicabilidade entre diferentes tessituras normativas do sistema jurídico. Trazendo à análise para o processo administrativo fiscal temos exemplificação de mais clara compreensão quando identificamos a aplicação subsidiária e supletiva do Código de Processo Civil no processo administrativo.

Observando os comandos normativos do novo Código de Processo Civil temos a previsão de sua aplicação supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, nos termos do artigo 15:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Os termos supletividade e subsidiariedade são merecedores de processo elucidativo, realizando a devida explanação semântica das palavras referidas, o professor Rodrigo Dalla Pria pontua:

“Na primeira situação, a de supletividade, o que se supõe é a total ausência de especial norma reguladora do processo administrativo, caso em que o Código de Processo Civil acaba por assumir função “normativo-substitutiva”.

Na segunda hipótese, quando o assunto é subsidiariedade, pressupõe-se alguma regulamentação, ostentando o Código de Processo Civil de 2015 função “normativa complementar”⁴”

3. Entenda-se relação de pertinência como a possibilidade de irradiação de efeitos de um instituto jurídico em alguma medida ter o condão de atingir outro ramo normativo, ou seja, trata-se da aplicação de determinada categoria *x* na categoria *y*.

4. DALLA PRIA, Rodrigo. O novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário. Coordenadores Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo. 1º Ed.

No referido caso a previsão expressa em texto legal retira as margens de dúvidas acerca da relação de pertinência – possibilidade de aplicação do CPC no Processo Administrativo Fiscal, contudo permanecem zonas não clarificadas com relação ao alcance desses efeitos o que pode ser evidenciado em situações como as dispostas nos artigos 926⁵ e 927⁶ do vigente CPC.

Outra situação que podemos utilizar como exemplificação é a possibilidade da aplicação da Lei de Introdução as Normas de Direito Brasileiro ao Processo Administrativo Fiscal. Sobre o assunto temos observado produtiva análise no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especialmente em torno do artigo 24⁷ da LINDB.

Nesse contexto, elencamos três ocasiões em que o Tribunal Administrativo tratando da presente questão posicionou-se de forma díspar: i) acórdão 9202-006.996, o colegiado sequer conheceu a questão posta; ii) no acórdão 1301-003.284, julgado

Fiscosoft. 2015. Pág. 251. Ainda em recente obra o autor faz relevante registro da aplicação subsidiária nos seguintes termos: (...) *a aplicação subsidiária do CPC aos regimes processuais administrativos tributários será perfeitamente possível nas ocasiões em que as normas processuais civis forem relevadoras do sentido concreto dos princípios que compõem o modelo constitucional de processo, os quais também informam o processo administrativo-tributário. É o caso, por exemplo, das regras veiculadas nos arts. 10, 12 e 489, §1º, do CPC, concretizadoras que são, respectivamente, dos valores objetivados pelos princípios constitucionais da fundamentação (art. 93, inciso IX, da CF/88) e da razoável duração do processo (art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88)*. DALLA PRIA, Rodrigo. Direito Processual Tributário. 1ª Ed. São Paulo. Noeses. 2020. Pág. 681.

5. Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

6. Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

7. Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

em julho de 2018, conheceu-se da alegação do contribuinte, mas se decidiu pela não aplicação do artigo 24 no caso concreto; iii) acórdão 9101-003.839, por meio do qual a 1ª CSRF julgou a questão de forma inaugural não aplicando sob o argumento que a pretensão implicaria em conferir efeito retroativo à norma.

Mais uma vez o tema de fundo centra-se nas indagações inseridas na abertura da introdução e não identificamos, até o presente momento, um posicionamento claro acerca desses pontos, quais sejam, aplicação e alcance dos efeitos de um determinado instituto jurídico em outro sistema normativo.

Para o presente trabalho focaremos nossa atenção para o princípio da consunção, também conhecido como absorção, categoria jurídica oriunda do direito penal que vem sendo aplicada no processo administrativo tributário. De forma mais específica, buscaremos analisar as diferentes formas de reconhecimento e aplicabilidade dessa técnica que visa evitar o *bis in idem*.

2. PERMEABILIDADE E LIMITES DE COMUNICAÇÃO: ILÍCITO FISCAL E ILÍCITO PENAL

Como mencionado no introito, a lei do Processo Administrativo Fiscal, autoriza que, diante da ausência normativa, os operadores do direito recorram ao Código de Processo Civil para preencher as lacunas no processo de criação das normas tributárias. Da mesma maneira, outros institutos do direito autorizam a permeabilidade de conceitos e institutos jurídicos de um ramo do direito para outro ramo do direito.

Isso se dá porque o sistema jurídico brasileiro, além de ser uno, possui diversas normas jurídicas e requisitos com a mesma natureza jurídica, permitindo que exista o intercâmbio de institutos respeitando, é claro, a coerência sistêmica jurídica. Como o artigo pretende tratar de institutos advindos do direito penal e que são utilizados no direito tributário administrativo, precisamos, antes de tudo, encontrar a artéria normativa que alimenta os dois ramos que *a priori* parecem

distantes. Nesses termos, ponto de partida para o alcance de nossa pretensão reside em identificarmos: o que teriam de comum os institutos da ilicitude penal e tributária?

Quando analisamos a natureza jurídica dos ilícitos normativos encontramos diversas semelhanças entre o ilícito tributário e ilícito penal. Isso se dá em razão da sua natureza comum.

O ato ilícito, que permeia ambos os ramos do direito, é tomado nesse artigo como uma inobservância de norma primária. Utilizando lição de Paulo Roberto Coimbra “ inadimplemento de uma prestação cogente, comissiva ou omissiva, decorrente de lei ou de contrato, que enseja a incidência de uma sanção”⁸.

Nesse contexto, Keity Saboya, parafraseando Rodrigues Mourullo, defende que:

[...] o ilícito penal e o ilícito administrativo não se diferenciam ontologicamente pelo seu conteúdo, senão unicamente pela natureza da sanção predisposta a cada um deles. Um ilícito é considerado de natureza penal se o ordenamento jurídico lhe atribui uma pena criminal; administrativo, se prevista uma sanção administrativa.⁹

A ilicitude penal e a ilicitude tributária são assim diferenciadas em razão do veículo introdutor responsável pela inserção do enunciado no sistema jurídico, ou seja, se verificado no Código Tributário Nacional, ou pelas leis dessa natureza, é ilícito tributário, se no Código Penal é ilícito penal.

É certo que ao pensarmos desta maneira ignoramos o fato de que os veículos introdutores não são materialmente exclusivos, muitas vezes buscamos, em uma interpretação sistemática, diversos amparos legislativos em outros diplomas legais, procurando sorver e construir a norma sancionatória, além do mais, devemos levar em consideração a unicidade do sistema jurídico, lembrando que a classificação das disciplinas se

8. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador* cit., p. 132.

9. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem: história, teoria e perspectivas* cit., p. 126.

dá com maior razão em função do cunho didático a ser conferido na tratamento da temática.

Temos uma diferença crucial quanto a enunciação desses atos ilícitos. Os atos ilícitos¹⁰ previstos em legislação tributária quando vertidos em linguagem jurídica – fatos jurídicos, têm suas sanções aplicadas administrativamente, ao passo que os ilícitos penais têm suas sanções (mesmo que patrimoniais) aplicadas judicialmente.

Assim, a diferença entre os ilícitos é formal, caracterizada pelas normas instituidoras, sendo que os critérios processuais não são suficientes para modelar sua natureza ontológica.¹¹

A princípio não há diferença substancial entre qualquer ato ilícito praticado perante o ordenamento jurídico, o que temos é a diferença existente na aplicação da sanção/pena. Ora, se o ato ilícito é pressuposto da sanção, e a sanção por ser turno é a consequência do ato ilícito, ambos em sua origem, e aqui não nos referimos ao veículo e introdutor mas sim a própria natureza ontológica, não são diferenciáveis conforme o ramo jurídico que eles pertencem, as divergências irão fazer parte do regime jurídico aplicável em razão do critério material envolvido.¹²

Com efeito, atestar a natureza jurídica desses institutos é ponto crucial para o desenvolvimento deste artigo, uma vez que (i) é fator decisivo para aplicação de alguns princípios e normas; e (ii) desencadeia a aplicação de um regime jurídico.

A importância da natureza jurídica de um objeto, muitas vezes é negligenciada, uma vez que sua definição é atrelada ou texto normativo. José Cretella Junior assevera que “a fixação da natureza jurídica de um instituto é fundamental, pois,

10. Art. 3º do Código Tributário Nacional: “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”.

11. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 128.

12. TORNAGHI, Hélio Bastos. *Comentários ao Código de Processo Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1956. v. I, t. II, p.125.

da colocação adotada a respeito, decorrem implicações decisivas quanto a todos os problemas suscitados na matéria”.¹³

Para nós a sanção tributária não advém do **poder de tributar** do Estado, e sim do **poder de punir**, mesmo que o contexto jurídico da sanção seja diferente, atribuindo-lhe características peculiares. Quanto à derivação dos outros ramos punitivos do Direito Penal Rodrigo Garcés Moreano assevera:

A nuestro juicio la posición de Jarach es la que más se acerca a la realidad ya que no parece admisible sostener que el Derecho Penal Tributario sea la consecuencia de un desprendimiento del Derecho Penal Común porque, como se sabe, el Derecho Tributario mismo constituye una rama autónoma del Derecho que desenvuelve su accionar en base a principios propios inherentes a su especialidad. De modo que es correcto, pensar que entre el Derecho Penal Común y el Derecho Penal Tributario no exista otra vinculación que no sea aquella propia y natural existente entre dos ramas del Derecho, [...].¹⁴

Em que pese nosso entendimento ser firmado levando em consideração a natureza jurídica da norma sancionatória (sua origem), existem alguns posicionamentos que confundem essa natureza imbricada no direito de punir do Estado com o Estado em sua função como aplicador da norma sancionatória. Isso acontece porque os mesmos entes federativos que imputam através de ato administrativo aquele fato jurídico, tem competência para imputar a sanção caso verificado o seu não cumprimento.

Ocorre que o poder de punir do Estado não é o único poder atribuído a ele, os entes federativos também possuem o poder de tributar certos fatos jurídicos no nosso sistema.

Tomamos como exemplo a consunção, que advém do texto legislativo do direito penal, com função de evitar o *bis in idem* na aplicação das sanções penais, sendo aplicada ao

13. CRETELLA JUNIOR, José. *Controle jurisdicional do ato administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 357.

14. MOREANO, Rodrigo Garcés. Las infracciones tributarias y sus sanciones. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15/16, p. 77, 1981.

direito tributário no processo administrativo fiscal com o mesmo intuito.

É função do Estado punir (*ius puniendi*), devendo ou podendo atribuir sanções àqueles fatos jurídicos desrespeitados que visam tutelar algum bem jurídico importante para o interesse público, independentemente do ramo jurídico que a norma jurídica se encontre.

Nesse sentido, bem elucidada, Fernando Capez:

O Estado, única entidade dotada de poder soberano, é o titular exclusivo do direito de punir (para alguns, poder-dever de punir). Mesmo no caso da ação penal exclusivamente privada, o Estado somente delega ao ofendido a legitimidade para dar início ao processo, isto é, confere-lhe o *jus perseguendi in judicio*, conservando consigo a exclusividade do *jus puniendi*.¹⁵

Vale dizer que o poder sancionador da Administração Pública decorre do *ius puniendi* do Estado, que é uno, podendo se manifestar de maneira fracionada, como, por exemplo, no poder sancionador administrativo, é nesse sentido que leciona Keity Saboya:¹⁶

Em não sendo um poder autônomo, há de se compreender a potestade sancionadora da Administração como uma das manifestações ou irradiações do *ius puniendi* do Estado, derivada da sua soberania e representada pela 'relação jurídica que o delito [infração] cria entre o Estado e o Infrator'. E nesse paradigma somente o Estado pode exercitá-la (limite subjetivo), com obediência às regras constitucionais e legais (limite objetivo), não realizando diretamente, mas sempre por meio de um devido processo legal (limite funcional).

Os aplicadores da norma não determinam a natureza jurídica de um instituto, esses apenas exercem os poderes conferidos dos regramentos aos quais possuem vinculação. Da mesma forma, o suporte físico não é o elemento delineador

15. CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. Parte geral. 19. ed. cit., p. 45.

16. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 108-109.

da origem da categoria jurídica, essa – a origem encontra-se diretamente intrincada ao *ius puniendi* do Estado.

Os questionamentos sobre sanções tributárias se intensificam quando analisamos as normas postas no sistema, tanto as de natureza administrativa-tributária, quanto as de natureza penal.

No caso das sanções tributárias, todo e qualquer órgão competente pode ou deve legislar sobre sanções, tipificando infrações e atribuindo-lhes a consequência jurídica. Quando partimos para a sanção penal, ou crimes penais, a competência para instituí-los é apenas da União Federal, não podendo os mesmos serem tipificados pelo Estado e/ou Municípios.

Cabe aqui uma advertência, não é porque há previsão legislativa estrita à União Federal legislar sobre crimes penais (competência legislativa), que o direito/dever de imputar sanções (através de ato administrativo vinculado) em todo ordenamento não derivem do *ius puniendi* da Administração Pública. Uma coisa é a competência legislativa e outra a natureza jurídica (competência para realizar o ato administrativo) daquele poder ou dever instituidor daquela norma.

Nélson Hungria¹⁷ assevera que não há diferença ontológica entre os ilícitos de índole penal e administrativo, e ainda, tece relevantes comentários sobre a unicidade do dever jurídico do Estado em punir os ilícitos.

Assim, caso o mesmo fato jurídico implique em sanção pecuniária penal, bem como sanção tributária, configuraria o *bis in idem*, uma vez que ambos derivam do mesmo direito/poder da Administração, ou seja de punir.

Com efeito, se, considerarmos que a sanção tributária deriva do poder de tributar, e a penal do *ius puniendi*, inviável seria a configuração de *bis in idem* entre as duas categorias, uma vez que nessa premissa pertenceriam a sistemas distintos.

17. HUNGRIA, Nélson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, p. 15, 1945-1995.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha¹⁸ transcreve os ensinamentos de Geraldo Ataliba, o qual nos ilustra o problema em classificar na mesma natureza jurídica o tributo e a sanção:

Então, o dilema em que ficamos todos nós é o seguinte: ou estes diversos parágrafos do art. 153, da Constituição, estabelecem uma ampla proteção de todas as pessoas que habitam o território nacional contra o *ius puniendi*, isto é, o direito que o estado tem de punir alguém, em toda sua amplitude dessa expressão, desde a mera punição administrativa até a punição penal e que é a posição que eu adoto, ou aqui só se estabelece proteção das pessoas contra o *jus puniendi* no seu grau mais exacerbado que é o penal. E, para o resto, não há proteção nenhuma. É um dilema trágico.

Diante desse cenário, é importante esclarecermos que a natureza jurídica é condição necessária, mas não suficiente para a determinação do regime jurídico que irá regulamentar aquele instituto.

Tomamos como exemplo os impostos, ISSQN e ICMS, em uma análise rápida, condicionamos os dois institutos à natureza jurídica do poder de tributar do Estado, o *ius tributandi*, ocorre que ambos os institutos possuem regimes jurídicos diversos, ou seja, existem conjuntos normativos que se aplicam ao ISSQN e outro conjunto que só se aplica ao ICMS.

Mas então, porque a natureza jurídica é condição necessária para determinar um regime jurídico? Porque, existe, em razão da sua natureza jurídica, alguns regramentos normativos que serão aplicados a todo instituto que comungar daquela natureza jurídica, a título de exemplo: alguns princípios tributários são aplicáveis tanto ao ISSQN como também ao ICMS.

O que estamos tentando fazer nesse artigo, tomando como ponto de partida a natureza jurídica, e ponto de chegada à conclusão utilizada nos processos administrativos fiscais é determinar o ponto de intersecção entre a natureza jurídica das sanções, para seleccionar o regime jurídico comum aplicado a elas.

18. PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 100.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A natureza jurídica dos institutos legais é condição necessária para delimitarmos não apenas o regime jurídico a ser seguido como as incongruências legislativas que emanam na construção normativa. Não é raro encontrarmos autores que atribuem natureza distinta entre as sanções tributária e penais, mas atribuem identidade na aplicação de alguns preceitos que comporiam o regime jurídico penal, Paulo de Barros Carvalho explica:

Embora a sua natureza jurídica distinta, visto que veiculados por normas jurídicas também distintas, os ilícitos fiscais e correlatas funções aproximou-se dos penais e suas penalidades em decorrência de sua identidade ontológica e teleológica, respectivamente, implicando uma sujeição simultânea dessas entidades a princípios comuns da repressão, construídos a partir da Magna Carta.¹⁹

Muito se fala sobre a coincidência ontológica (origem) e teleológica (finalidade) das sanções, porém diferentes quanto a sua natureza. Há uma coincidência entre a natureza e o regime jurídico nesse ponto, ocorre que entendemos que a origem é sua natureza, o regime jurídico é atribuído em uma junção (natureza jurídica + bem jurídico tutelado). É uma escolha legislativa o regime jurídico da sanção, o legislador deverá levar em consideração a sua natureza e o bem jurídico que será tutelado.

Existem dúvidas em relação ao regime jurídico ser a consequência de aplicação de uma classe ou, parte inerente e determinante da natureza jurídica. Entendemos que quando falamos de natureza jurídica estamos procurando encontrar as características inerentes a uma classe.²⁰

Tácio Lacerda Gama,²¹ citando os ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, argumenta que o regime jurídico

19. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método cit.*, p. 100.

20. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p 1145.

21. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p 1145.

não tem o condão de definir a natureza jurídica de determinado instituto jurídico, e exemplifica:

A classificação de um vínculo como prestação pecuniária compulsória que não decorra de ato ilícito é condição suficiente para que este liame jurídico se subsuma ao regime jurídico próprio dos tributos, não o contrário.²²

O mesmo autor acrescenta:

O objeto da relação jurídica de competência é a permissão para criar determinado tributo, que coincide com os enunciados que dão substância ao regime jurídico. Mais especificamente, é possível identificar nesse objeto uma regra-matriz de incidência tributária possível, vista como o campo de possibilidades para escolha da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquotas e sujeitos da relação jurídica. Não se pode ignorar também, naqueles tributos especialmente identificados pela sua finalidade, o destino prescrito para o produto da arrecadação como objeto da competência. Isso porque, nesse tipo de tributo, o desvio da finalidade poderá implicar a desqualificação da sua natureza específica, por força disso, do seu regime jurídico. Por isso, no confronto entre o tributo criado, sua destinação, e o conseqüente da relação jurídica de competência tributária, pode-se aferir sua validade material.²³

Assim, para nós a natureza jurídica é a tradução das características, das formas de definição do conceito, já o regime jurídico será compreendido como “o conjunto de enunciados de autorização, princípios, imunidades e dispositivos complementares que regulam a instituição e a interpretação de normas”,²⁴ normas estas atreladas à sanção tributária.

22. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p 1145.

23. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1187.

24. GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico* cit., p. 1144.

É interessante pensarmos que a natureza dos institutos não decorre da sua consequência, ou seja, nada pode ser classificado pela consequência gerada quando da incidência normativa. Porém, a natureza jurídica está intimamente ligada à sua finalidade, a razão de sua criação, o que se pretende atingir, ou tutelar, mesmo que o efeito almejado seja diferente do atingido. Além disso, o intuito da criação normativa é inacessível, e deverá estar credenciado sempre pela competência e poderes institucionais.

Márcio Severo Marques²⁵ diz que a classificação é sempre, em certa medida, arbitrária, dependerá de quantos e quais elementos serão necessários para formar uma classe. Ademais, o autor²⁶ intensifica a discussão quando estabelece a premissa de que os regimes jurídicos são atribuídos em razão de normas de estruturas que estabelecem competência, ligando sem dúvidas, a natureza jurídica ao ente tributante. **O que nos importa saber é que a natureza jurídica é o ponto inicial para formar uma classe, bem como o regime jurídico, o qual será aplicado como parte de sua consequência.**

Celso Antônio Bandeira de Mello,²⁷ ao trabalhar a definição de infração administrativa, é categórico em pontuar que a essência jurídica, ou a natureza jurídica, das sanções é a mesma, distinguindo-se apenas quanto ao aplicador das sanções e as peculiaridades dos regimes jurídicos.

Não obstante, é plenamente cabível que o mesmo bem seja tutelado por diversos ramos ou subsistemas jurídicos,

25. MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 39-40.

26. MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005p. 58-59.

27. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. cit., p. 863-864. Não há, pois, cogitar de qualquer distinção substancial entre infrações e sanções administrativas e infrações e sanções penais. O que as aparta é única e exclusivamente a autoridade competente para impor a sanção [...] é disto que resulta o regime jurídico que lhes confere a própria feição, a identidade jurídica que lhe concerne.

o que invariavelmente caberia uma análise retida de caso a caso para evitar o *bis in idem*, quando da aplicação da sanção.

Ocorre que a natureza jurídica sancionatória deriva da função estatal de punir, a função estatal, entre os poderes que lhe são inerentes são institutos sob os quais originam a natureza jurídica da norma.

Keity Saboya²⁸ nos faz um alerta acerca da possível distinção na aplicação dos princípios em razão da natureza jurídica das sanções:

É que, mesmo que se entendesse pela existência de distinções ontológicas entre as ilicitudes penal e administrativa, ainda assim não haveria razão para inaplicabilidade dos valores fundamentais de um Estado Democrático de Direito, tão intimamente relacionados aos limites que devem existir no exercício de qualquer atividade sancionadora ou punitiva do Estado, seja por intermédio do direito penal, seja do direito administrativo sancionador.

Luís Eduardo Schoueri²⁹ completa dizendo que não existe diferença ontológica entre ilícito administrativo e crime: é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente.

Assim, é imperioso para a conclusão da natureza jurídica sancionatória que nos pautemos nas funções do Estado, principalmente a que se refere ao poder/dever de polícia, o qual é responsável por unificar a natureza jurídica das sanções através do *ius puniendi*.

As discussões não permeiam apenas a doutrina, é interesse notar as diversas acepções de natureza jurídica adotadas pelo legislador. O Código Tributário Nacional traz alguns artigos que nos aproximam da natureza do tributo e da sanção tributária, vejamos:

28. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 148.

29. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 826.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Art. 4º A *natureza jurídica específica do tributo* é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação. (grifamos)

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à *natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à *natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação*.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A *obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, *em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram*.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda (grifos nossos).

Com efeito, o § 1º do artigo 113 do CTN traz dizeres que causam certa confusão a respeito da natureza jurídica das sanções, uma vez que atrela as obrigações principais e acessórias às penalidades. Hugo de Brito Machado³⁰ aponta algumas

30. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 174.

consequências da definição da natureza jurídica dos institutos legais:

Aliás, o atraso no cumprimento de uma obrigação tributária acessória nem pode, a rigor, ser considerado mora. Tradicionalmente o termo “mora” tem sido utilizado para designar o atraso no pagamento, e quando se sustentou a não aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional à multa de mora argumentou-se com a natureza não punitiva, mas simplesmente indenizatória desta.

O regime jurídico atribuído a determinado instituto não advém, necessariamente, da sua natureza jurídica. Nesse sentido, Keity Saboya destaca que “uma coisa é a identidade física ou real e outra jurídica; de tal maneira que duas figuras metanormativas idênticas podem ser normativa ou juridicamente muito distintas, e vice-versa”.³¹

Mesmo que a natureza seja idêntica dentro do mesmo ramo do direito, seu regime jurídico irá variar dentro dos seus próprios institutos, uma vez que as peculiaridades de cada ilícito carregarão algumas distinções.³²

Ainda sobre o regime jurídico das sanções é possível dividi-lo levando em consideração seus aspectos substanciais (ligado à materialidade da infração), ou sob os aspectos formais (procedimentos e sanções).³³

Portanto, mesmo que as atividades sancionatórias da Administração e do Judiciário sejam distintas, elas têm

31. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 131.

32. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 149. Ao trazer como exemplo a autora cita normas de concursos aplicadas em certos crimes, na antecipação do risco em determinadas figuras, eliminando a diferença entre tentativa e participação.

33. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 78. O regime jurídico da relação tributária pode ser dividido em duas áreas distintas, conforme o aspecto pelo qual se encare essa relação. Sob o aspecto substancial temos o regime jurídico da relação tributária como o conjunto de normas concernentes a determinação do montante devido; e sob o aspecto formal temos o regime jurídico da relação tributária como o conjunto de normas concernentes aos procedimentos de controle e de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias.

prerrogativas inerentes ao poder punitivo único do Estado. Ainda que as sanções tributárias sejam atreladas a potestade punitiva do Estado, está é uma faculdade da Administração Pública, uma vez que esta pode atribuir penalidades às normas tributárias (*ius tributandi*), na sua atividade de gestão tributária.³⁴

Conforme bem anotado por Paulo Roberto Coimbra Silva, “a função repressiva haveria de repousar nas fortes e prudentes mãos do Poder Judiciário, com todas as garantias inerentes ao processo criminal”.³⁵ Ou seja, não teria como a atividade administrativa imputar sanções aos administrados, configurando a hegemonia da separação dos poderes.

Como já pontuamos anteriormente, o direito de punir é uno mas as funções do Estado são independentes e, em algumas delas está presente o poder de punir do Estado, não descaracterizando as sanções tributárias aplicadas pela Administração.

Assim, é possível concluir que, a função sancionatória independe do ramo jurídico ao qual está vinculada, ela permeia a sanção e está ligada à sua natureza jurídica, sendo um dever de quem tem competência para aplicar a sanção, observar todas as características que contemplam a mesma natureza, evitando, por exemplo a incidência do *bis in idem* sancionatório.

Portanto, selecionar as normas jurídicas que se comunicam com a sanção em razão de sua natureza jurídica, faz com que o agente competente consiga identificar quais os institutos podem permear diversos sistemas normativos, tais como direito penal e direito tributário sancionatório. A consunção como veremos a seguir é um exemplo clássico dessa construção, pois ela se encontra no texto normativo penal, porém é aplicada no processo administrativo tributário como veremos a seguir.

34. AYALA, José Luis Perez de. Poder, Potestade e função tributária cit., p. 165-167.

35. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador* cit., p. 273.

3. PRINCÍPIO *NE BIS IN IDEM*

O princípio do *ne bis in idem* garante que o mesmo ilícito, ou fato delituoso, não seja apenado mais de uma vez, protegendo assim, não só o sistema jurídico como um todo, mas também garantindo a eficiência do mesmo. Como possuímos diversos textos legislativos, criados por diversos órgãos estatais que possuem competência para tanto, é muito comum encontrarmos consequências sancionatórias diversas para o mesmo ilícito.

Pretendendo criar regramentos que impeçam esses conflitos sistêmicos encontramos no direito penal o instituto da consunção, em que se aplica apenas uma sanção quando verificado que a norma infringida consiste em um meio necessário ou formal para a infração de outra norma jurídica, ou seja, é impossível infringir uma determinada norma jurídica sem que antes sejam infringidas outras normas jurídicas.

Para possibilitar a utilização do instituto da consunção no direito sancionatório tributário precisamos nos socorrer não apenas da sua natureza jurídica comum, como também das regras existentes no texto normativo tributário.

Quando tratamos de interpretação da legislação tributária, carecemos nos atentar à preocupação em que o legislador tributário teve quando inseriu no Código Tributário Nacional, o Capítulo IV que traz os artigos 107 a 112.³⁶

36. “Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo. Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Assim, entendemos que o Código Tributário Nacional autoriza a utilização da analogia, a fim de sanar as lacunas existentes no sistema sancionatório tributário, vejamos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Ou seja, a lei reconhece a aplicação dos princípios gerais de direito público às sanções tributárias, cuja a natureza jurídica advém da mesma natureza jurídica das sanções penais. Ademais, o artigo 112³⁷ do mesmo diploma legal prevê expressamente a aplicação de lei mais favorável ao infrator que cometeu o ilícito tributário, mais uma referência a vedação do bis in idem sancionatório.

Por essa razão, evitando ferir o princípio do *ne bis in idem*, os ilícitos praticados que culminem apenas uma conduta e diversos tipos de sanções, a nosso ver, devem ser julgados

que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

37. “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

e analisados de forma una, com a cooperação entre os órgãos para a justa aplicação do direito sancionatório

Keity Saboy elenca os principais fundamentos atrelados à proibição do *bis in idem*, os quais achamos por bem transcrever:

- a) o princípio do *ne bis in idem* configura-se como direito fundamental do cidadão frente à decisão do poder público de castigá-lo por fatos que já foram objeto de sanção como consequência do anterior exercício do *ius puniendi*; b) uma vez exercida a potestade sancionadora sobre um fato, já não mais se permite o seu exercício; c) a aplicação de determinada sanção a um fato específico tem como pretensão esgotar o desvalor nela contido; e d) a sanção legalmente prevista há de ser considerada “autossuficiente”, sob uma perspectiva punitiva.³⁸

Assim, o princípio do *ne bis in idem*, embora não esteja expresso nas normas tributárias-sancionatórias, deve ser observado quando da aplicação da sanção tributária, no intuito de proteger o sancionado, limitando o poder de punir no Estado, para que este não incorra em dupla penalidade, garantindo o pagamento da pena de forma justa e proporcional de acordo com estipulado e definido no sistema jurídico. Fábio Medina Osório traz os seguintes pontos:

Um só fato do mundo metajurídico recebe várias formulações jurídicas e transforma-se em múltiplos fatos jurídicos. [...] Nesse cenário, sinale-se que o Direito jamais perderia suas prerrogativas de qualificação de um mesmo fato por ângulos distintos. [...] O princípio do *non bis in idem* é, portanto, desde logo, uma norma constitucional que se extrai do conjunto de direitos fundamentais correlatos ao devido processo legal, com múltiplas funcionalidades e fundamentos.³⁹

Presume-se, nesse passo, que o sistema punitivo brasileiro parta de algumas premissas axiológicas fundamentais. O Direito Penal é tido como o mais grave instrumento do ordenamento jurídico, ainda que semelhante presunção possa ser contestada, razão

38. SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 155-156.

39. OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador* cit., p. 308-309.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

pela qual há toda uma gama de formalismo nesse rama jurídico para proteção – que não raro chega a ser excessiva – dos interesses individuais do réu. [...] Todos, no exercício do poder punitivo estatal, deverão manejar importantes garantias individuais, respeitando os direitos legais e constitucionais dos réus e acusados em geral. A diferença talvez resida na carga ideológica extremamente pesada nos juízes penais, que não trabalham, muitas vezes, corretamente os métodos hermenêuticos e acabam enveredando por ‘caminhos cheios de dúvidas [...].⁴⁰

Ademais, resta evidente que o princípio do *ne bis in idem* veda a superposição de penalidades de forma abrangente, podendo englobar sanções sucessivas ou cumulativas, impostas pelo mesmo órgão, ou órgãos diferentes, o que realmente importa para caracterizar o *bis in idem* é a coincidência no fato jurídico ilícito, e sua diversidade de sanção.⁴¹

Ainda acerca da definição do que configuraria a vedação do *bis in idem* sancionatório, Fabio Brun Goldschmidt separa suas características pelas funções que as sanções revelam em nosso sistema jurídico:

[...] podemos verificar que, em cada um dos campos de análise, a proibição de *bis in idem* cumpre uma função distinta. Assim: *Non bis in idem* Material Tributário (enquanto valor) – função (preponderante) de transparência, simplicidade, modicidade, e racionalidade; *Non bis in idem* Adjetivo (Processual) – função de segurança; *Non bis in idem* Sancionador – função de proporcionalidade.⁴²

Cabe aqui explicar a importância da verificação do *ne bis in idem* em diversos campos do direito, ou seja, o referido princípio não só veda a aplicação de duas ou mais penalidades ao mesmo fato jurídico ilícito, como também implica na

40. OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador* cit., p. 297.

41. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário sancionador*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 48.

42. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário sancionador*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 49.

escolha de apenas uma delas quando ocorrer uma infração capaz de surtir efeitos penais e tributários.⁴³

Concordamos com as diversas facetas que o postulado do *ne bis in idem* pode assumir, tais como, material e processual,⁴⁴ inclusive no enfoque dado a este trabalho: a proibição do *ne bis in idem* sancionador.

Nesse sentido, devemos pontuar que o *ne bis in idem* atinge vários destinatários no sistema jurídico, não apenas o juiz, mas também o legislador, o Fisco e Administração Tributária, devendo sempre ter como ponto central o sancionado.

Isso faz total diferença na observância da garantia da não dupla punição, uma vez que, se a vedação fosse apenas destinada aos juízes por exemplo estaria restrita à persecução penal, não sendo aplicadas duas diferentes penalidades de índole penal, ignorando a existência da imputação de sanção tributária, que é aplicada administrativamente, e portanto impedindo a utilização da consunção por esses órgãos. Por isso, a importância do cumprimento do preceito do *ne bis in idem* deverá ter como objeto central o sancionado, e não pontos isolados do processo penal/tributário.

Isso não implica dizer que os órgãos públicos estão vinculados, uns aos outros, exemplificando, a persecução penal não pode esperar o trânsito em julgado do processo tributário, em que pese o cometimento da infração poder originar os dois processos (penal e tributário). Tal situação usurparia a competência dos órgãos do Estado, bem como, interferiria na independência das instâncias como iremos tratar adiante, o que se quer evitar aqui, a título de não ocorrer em *bis in idem*, é a aplicação da sanção, que deverá ser imputada em conjunto e não o procedimento sancionatório.

43. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador* cit., p. 354.

44. Keity Saboya descreve a história do princípio do *ne bis in idem* pontuando que inicialmente, em Roma, a vedação se dava em requer a mesma coisa, e tinha o cunho processual. Ou seja, de início o princípio em questão não estava ligado à materialidade da sanção, e sim aos procedimentos (*Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas cit., p. 10-12).

Caso consideremos a natureza jurídica das sanções penais e tributárias como idênticas, resta caracterizado a dupla penalidade para o mesmo ilícito, o que é vedado em nosso sistema. Se ficar sedimentado que ambas possuem natureza diversa, não cabe falarmos de dupla penalidade, pois o fim almejado de ambas será distinto e a responsabilidade será distinta.⁴⁵

Outro ponto que merece destaque em nossa análise é o argumento trazido por Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁶ quando se refere a não vedação quanto à existência da dupla penalidade, isto é, o que o princípio do *ne bis in idem* visa tutelar não é a invalidade de normas que em seu antecedente descrevam a mesma infração, mas sim a aplicação de mais de uma sanção como consequência da mesma infração tutelada em diferentes textos normativos

No mesmo sentido entende Fábio Medina Osório:

Com essas considerações, para não pairar nenhuma dúvida sobre o alcance do discurso jurídico, cabe aduzir que o princípio do *non bis in idem* traduz a possibilidade de que, no bojo do sistema punitivo, uma resposta sancionatória de Direito Administrativo tenha o condão de atribuir ao infrator uma responsabilidade de tal magnitude que, em realidade, se torna não apenas concorrente com outras possíveis respostas, mas excludente de qualquer outra medida adicional. Isto ocorreria quando, sopesadas as circunstâncias do caso concreto, a sanção administrativa se revelasse com alto impacto nos direitos fundamentais do infrator, atendendo o conteúdo finalístico do sistema punitivo como um todo, inclusive na perspectiva da fragmentariedade do Direito Sancionador.⁴⁷

Ainda sobre o assunto, interessante a conclusão que Hugo de Brito Machado Segundo chega em relação a cumulação de sanções para o mesmo ilícito: “Se existem duas sanções para

45. CINTRA, Carlos César Sousa. *Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias* cit., p. 59.

46. *Direito tributário sancionador* cit., p. 356.

47. OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador* cit., p. 322.

um mesmo ilícito, aplicadas independentemente uma da outra, de duas uma: ou cada uma delas, sozinha, é inadequada, os as duas são excessivas”.⁴⁸

Tal passagem elucida a questão da eficácia das sanções tributárias, uma vez que podem ser consideradas tão ínfimas que não surtem efeitos, ou tão consideráveis que se tornam abusivas.

Desse modo, parece-nos evidente que o mesmo fato anti-jurídico não abarca duas penalidades da mesma natureza, podendo ser tributária, ou penal, ocorre que esse entendimento não é o aplicado comumente pelos nossos tribunais, seja no âmbito judicial ou administrativo, que privilegiam a ideia da independência⁴⁹ das instâncias.

Portanto, estabelecemos que diante da mesma natureza jurídica é possível a aplicação de institutos advindos de outros textos normativos, e que o princípio do *ne bis in idem* é uma garantia comum encontrada tanto no direito penal, como no direito tributário sancionador.

Assim, a fim de salvaguardar o princípio do *ne bis in idem*, o qual visa proteger valores como, a segurança jurídica, a liberdade, o patrimônio, a proporcionalidade e o devido processo legal, existem alguns institutos que possibilitam essa proteção. Escolhemos a consunção aplicada ao processo administrativo fiscal como exemplo desse anteparo jurídico.

3.1 Consunção como técnica interpretativa para evitar *bis in idem* e a jurisdição desenvolvida no contencioso administrativo tributário

A proposta do presente artigo exige a abordagem de temas delicados e ainda poucos desenvolvidos no âmbito jurídico, especialmente quando focamos na perspectiva da realização de correlação de institutos situados em suportes físicos diversos.

48. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Sanções tributárias* cit., p. 202.

49. LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário* cit., p. 202.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nesse contexto, compreensão que se faz necessária para esse momento diz respeito ao alcance semântico que entendemos como adequado para o termo consunção.

Tratando da clarificação semântica do instituto podemos destacar algumas passagens de valiosa contribuição para essa construção. Destacamos aqui lição de Fabio Brun Goldschmidt e Damásio de Jesus que discorrem diretamente sobre o instituto, vejamos:

O princípio da consunção, a seu turno, aplica-se quando entre as figuras em comparação houver uma relação de meio e fim, de parte a todo, ou nos casos de antefato ou pós-fato impuníveis(...) Como se pode notar, a relação de absorção dá-se quando um dos crimes configura meio na realização de um fim, ou ainda quando um dos crimes integra a fase de preparação ou exaurimento, conduta anterior ou posterior do agente para a prática de um dado delito. A fase mais avançada na concretização da lesão ao bem jurídico é o comportamento descrito pela norma consuntiva, de modo que “*major absorbet minorem*”. Crime consultivo, portanto, é aquele que absorve o de menor gravidade, denominando-se “consunto” esse último⁵⁰.

Ocorre a relação consuntiva, ou de absorção, quando um fato definido por uma norma incriminadora é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente, cometida com a mesma finalidade prática atinente àquele crime. Nestes casos, a norma incriminadora descreve o meio necessário, a normal fase de preparação ou execução de outro crime, ou a conduta anterior ou posterior, é excluída pela norma a este relativa⁵¹.

Nota-se em ambas as passagens compreensão que nos conduz ao mesmo caminho acerca da definição do conceito. Na lição de Fabio Brun Goldschmidt temos como ponto nuclear *relação de meio e fim, de parte a todo, ou nos casos de antefato ou pós-fato impuníveis*, já na obra de Damásio de Jesus verificamos o cerne *meio necessário ou normal fase de*

50. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário*. Ed. Noeses. São Paulo 2014. Pág. 376 - 377.

51. JESUS, Damasio de. *Direito Penal*. Ed. Saraiva. São Paulo. Ed 19^a. 1995. Pág.99

preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente.

Observando o conseqüente atribuído quando caracterizado a relação consuntiva, mais uma vez, nos deparamos com efeito idêntico a ser desencadeado. Na primeira passagem fica evidenciado que *a fase mais avançada na concretização da lesão ao bem jurídico é o comportamento descrito pela norma consuntiva, de modo que “major absorbet minorem”, já na segunda Nestes casos, a norma incriminadora descreve o meio necessário, a normal fase de preparação ou execução de outro crime, ou a conduta anterior ou posterior, é excluída pela norma a este relativa.*

Em que pese as citações trazidas a mero título exemplificativo, no campo de compreensão da definição e do conseqüente a ser atribuído a uma relação consuntiva não encontramos maiores divergências. É ponto de concordância que o instituto da consunção visa evitar a múltipla penalidade de forma que a conduta meio, ou a conduta anterior ou posterior seja excluída para aplicação única de norma sancionatória.

Trata-se portanto de **técnica hermenêutica por meio dos critérios interpretativos** (embasados inclusive nos artigos 108 e 112 do CTN) *permite-se que o intérprete possa, em perfeita sintonia com a “interpretação mais favorável”, recursar a aplicação de uma segunda ou terceira norma destinada a punir o mesmo fato, evitando-se, assim, a ocorrência de bis in idem*⁵².

Nesse sentido, importante ponderar que a atividade desenvolvida no âmbito do contencioso administrativo tributário é de construção normativa para resolução dos conflitos apresentados, contudo delimitada ao regramento específico de cada órgão administrativo.

Com razão, o ato de julgar no âmbito administrativo não possui o mesmo alcance – âmbito de competência para o julgamento no âmbito judicial. O campo de análise jurisdicional do julgador administrativo é diverso do judicial.

52. GOLDSCHMIDT. Fabio Brun. Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário. Ed. Noeses. São Paulo 2014. Pág. 36.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Fritz Fleiner esclarece que *a jurisdição administrativa significa jurisdição sobre a administração, sendo que a principal missão dos tribunais contencioso – administrativos consiste em examinar a legalidade dos atos administrativos integralmente*⁵³.

Essa delimitação é externada em contornos nítidos na própria legislação do processo administrativo tributário dos órgãos de julgamento a título exemplificativo, demonstramos dispositivos normativos de três maiores tribunais administrativos em suas respectivas competências.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	Tribunal Administrativo de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo	Conselho Municipal de Tributos de São Paulo
PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015 - Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.	LEI Nº 13.457, DE 18 DE MARÇO DE 2009 - Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências	LEI Nº 14.107, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2005 - Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos.
Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. SÚMULA CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.	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)	Art. 53. Compete ao Conselho Municipal de Tributos: Parágrafo único. Não compete ao Conselho Municipal de Tributos afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Dos enunciados supracitados evidencia-se a incompetência dos Tribunais Administrativos referenciados para

53. FLEINER, Fritz. *Instituciones de derecho administrativo*. Trad. Da 8ª ed. Sabin A. Gendin. Barcelona. Madrid e Buenos Aires. Labor. 1993. Pág. 199 – 203.

tratativas de questões relacionadas a afastamento da aplicação legislativa por inconstitucionalidade.

Poder-se-ia inclusive questionar a função jurisdicional desses órgãos ou ainda o seu alcance. Em nosso sentir, compreendemos ser nítido que o âmbito do julgamento administrativo tributário atua como elemento garantidor do devido processo legal, sendo assegurado por força de norma constitucional, possuindo dessa forma, natureza de processo conforme previsto no artigo 5^o⁵⁴ texto constitucional e 15^o⁵⁵ do código de processo civil.

Com razão, onde se verificar a existência de lides, resolvidas mediante o estabelecimento de uma linguagem competente e devido processo legal teremos a noção de função jurisdicional⁵⁶.

Essa nos parece ser também a posição de Francisco Campos ao pontuar ser *inquestionável que a Administração quando aplica a Lei, ou estabelece que se verificaram as condições de fato para sua aplicação, exerce uma função jurisdicional ou em todos os pontos análoga ou idêntica à função judicial. A identidade será completa na hipótese em que a Lei prescreve à*

54. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LV - aos litigantes, em **processo** judicial ou **administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;(grifo nosso).

55. Art. 15. Na ausência de normas que regulem **processos** eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

56. Em relação a jurisdição Castro Nunes ensinava: *o conceito de jurisdição é de direito público, mas não se confina nas estreitezas do direito judiciário, vez que as vias judiciais não esgotam a função jurisdicional, porquanto do ponto de vista material, o ato jurisdicional pode ser praticado por um funcionário ou agente do poder público, como por um magistrado, donde decorre que o contencioso administrativo ou, mais corretamente, matéria contenciosa administrativa, existe mesmo nos Estados onde não haja jurisdição administrativa organizada como via paralela às vias judiciais, sendo certo que a autoridade que decide por aplicação da norma legal invocada como fundamento do direito reclamado, pratica necessariamente um ato de jurisdição, na acepção material da palavra..* Nunes. Castro. Op., Pág. 3-4, 16-17; cf. tb. MEIRELES. Hely Lopes. O processo administrativo e em especial o tributário. São Paulo: IBDF. Resenha Tributária. 1975. Pág. 10. Nota 1. Franco Sobrinho, Manoel de Oliveira. Op. Cit. Pág. 163. Vilar e Romero. Jose Maria. Derecho procesal administrativo. Madrid. 1948. Pág. 5 e ss.

*Administração um processo contraditório, ou do qual participem os interessados, isto , um processo de natureza judicial*⁵⁷.

Nesse sentido, identificamos na atividade do contencioso administrativo as seguintes características: a) existência de um conflito de interesse; b) regramento específico do procedimento a ser adotado; c) autoridade competente; d) imparcialidade.

Portanto, considerada a existência de função jurisdicional, ponto que se coloca é saber se a aplicação da consunção configuraria infringência aos dispositivos inseridos em regramentos específicos dos órgãos de julgamento administrativo, como os utilizados acima como exemplos, por implicar em afastamento de norma válida e vigente.

Sobre o assunto, acreditamos ser relevante considerar que os referidos enunciados para adequada aplicação atuam em conjunto com outros elementos normativos direcionados ao processo administrativo tributário.

Nesse sentido, faremos menção a algumas bases enunciativas de ordem cogente para os julgadores administrativos aqui considerando o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo como exemplo.

Iniciamos pela Constituição do Estado de São Paulo que em seu artigo 111 traz a seguinte enunciação:

Artigo 111 – A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência.

O Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo discorre em seu artigo 8º:

Artigo 8º - A Administração Tributária atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade,

57. CAMPOS. Francisco. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. Livraria Freitas Bastos. 1958. Vol 2. Pág. 23.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência e motivação dos atos administrativos.

A Lei ordinária estadual nº 10.177, de 30/12/1998 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual traz em seu artigo 4º o rol dos princípios aplicados.

Artigo 4.º - A Administração Pública atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público e motivação dos atos administrativos.

Por fim, a legislação do processo administrativo do Estado de São Paulo, prescreve:

Artigo 2º - O processo administrativo tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Conforme pode ser verificado o próprio regramento específico do contencioso administrativo estadual discorre acerca da obediência a princípios como eficiência, razoabilidade, interesse público, economia, entre outros.

Nos parece que nesse ponto reside a maior base de fundamentação para aplicação da consunção no contencioso administrativo. Afinal o processo administrativo tributário atua como filtro qualitativo das demandas a serem submetidas à esfera judicial, conferindo o caráter de certeza e liquidez ao crédito tributário.

Com razão, lançamento fiscal eivado de múltipla penalidade intranormativa decorrente de mesmo fato jurídico contraria a razoabilidade, eficiência, interesse público e economia processual. Portanto, padece de certeza e liquidez, estando fadado pela firme orientação jurisprudencial a compor o “pseudo” ‘quadro de dívida ativa rechaçada pelo judiciário e apta a implicar ônus público com a condenação de sucumbência.

Por essas razões acreditamos não se tratar, *portanto, de declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de determinada*

*sanção, senão que de integrar a legislação de forma racional, de modo a suprir eventuais colisões que coloquem em risco a harmonia do sistema pelo conflito entre dispositivos que, aparentemente, sobrepe-se*⁵⁸. Esse nos parece ser inclusive o entendimento dos Tribunais Administrativos que, conforme veremos tem realizado a aplicação da consunção em seus julgamentos⁵⁹.

4. EXEMPLIFICAÇÃO DE CASOS

Ultrapassadas as questões: i) da relação do ilícito fiscal e penal; ii) da figura do *bis in idem* e o direito sancionador e iii) da consunção e dos limites da jurisdição do contencioso administrativo tributário, é momento de analisarmos algumas exemplificações da aplicação da consunção no julgamento dos Tribunais Administrativos Tributários.

Com efeito, ao observamos a jurisprudência administrativa identificamos que o instituto em análise vem sendo foco de maior atenção dos contribuintes e julgadores, possuindo uma gradativa adesão pela aplicação e reconhecimento do instituto no âmbito do contencioso administrativo.

Nesse contexto, é primordial a compreensão do que caracteriza uma relação consuntiva, conforme já exposto anteriormente temos como ponto nuclear a identificação de

58. GOLDSCHMIDT. Fabio Brun. *Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário*. Ed. Noeses. São Paulo 2014. Pág. 368 – 369.

59. Nesse sentido em julgamento da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, ao analisar a aplicação da consunção no caso do AIIM nº 4005189 o voto de Relatoria de Argos Campos de Ribeiro Simões Pontua: *Entendo que o rol das situações de cumulatividade elencadas no §3º do artigo 85 da Lei 6374/89 não é exaustivo, interpretando diversamente do acórdão ora recorrido sua aplicação em conjunto a seu §5º. As infrações aqui tratadas não estão nas arroladas no §3º acima e por sua vez, o §5º torna exaustivas as possibilidades de não cumulação de penalidades, mas não de absorção. . Sabendo que o levantamento fiscal apura também valores registrados na entrada em determinado período (item 1), temos que a falta de tais registros (itens 7 e 8) ocasionam também as diferenças ali apuradas; portanto, o não registro de entradas já estaria sendo penalizado em face da falta de pagamento pela diferença em levantamento, o que fundamenta a absorção reconhecida nos anteriores julgamentos em 1ª e 2ª instâncias.*

relação de meio e fim, de parte a todo, ou nos casos de antefato ou pós-fato impuníveis, em outras palavras verificamos como cerne o meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente.

Trazendo a análise para situações de lançamento fiscal é possível identificarmos alguns casos de relações consuntivas, vejamos:

4.1 Falta de pagamento de tributo por descumprimento de dever instrumental

Certamente temos na presente situação a exemplificação de mais hialina verificação de uma relação consuntiva no âmbito do direito tributário. Abordando a questão Fabio Brun Goldschmidt elucida:

Frequentemente, a violação de regras atinentes ao preenchimento de livros, guias e documentos fiscais em geral é utilizado como meio para lograr-se um fim (maior), qual seja, a redução dos tributos a pagar. A observância desse postulado exegético, contudo, assegura que a relação de *meio-fim* aí existente **não possa dar margem à cumulação sancionadora, já que a segunda infração absorve a primeira (em coerência com a súmula n.17 do STJ)**⁶⁰

A falta de pagamento de tributo ocasionada pelo descumprimento de algum dever instrumental é a típica caracterização de uma relação consuntiva, onde se evidencia com clareza *relação de meio e fim, de parte a todo*. Com razão, em casos dessa natureza o não pagamento do tributo – ato fim (ilícito de maior gravidade) ocorre devido ao descumprimento de dever instrumento – ato meio (ilícito de menor gravidade).

A título exemplificativo inserimos alguns casos com esse reconhecimento no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

60. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário*. Ed. Noeses. São Paulo 2014. Pág. 378.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRACIONAL	ENTENDIMENTO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS
3.027.767	<p>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 a 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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>
4.120.059-7	<p>Item III.4: Deixar de escriturar, nos períodos relacionados no Demonstrativo Anexo IV, documentos relativos às entradas de mercadorias isentas do ICMS no estabelecimento, sendo que já se encontram escrituradas as operações do período. O contribuinte foi notificado em 07/11/2018 a confirmar o lançamento dos documentos fiscais e com relação a esses relacionados ficou-se inerte. Valor das operações: R\$ 476.025,60 (quatrocentos e setenta e seis mil, vinte e cinco reais e sessenta centavos). Item III.5: Deixar de escriturar, nos períodos relacionados no Demonstrativo Anexo V, documentos relativos às entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento, sendo que já se encontram escrituradas as operações do período. O contribuinte foi notificado em 07/11/2018 a confirmar o lançamento dos documentos fiscais e com relação a esses relacionados ficou-se inerte. Valor das operações: R\$ 48.625,00 (quarenta e oito mil, seiscentos e vinte e cinco reais)</p> <p>Item IV.6: Deixar de pagar o ICMS no montante de R\$ 85.684,61 (oitenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta e um centavos), nos meses janeiro a maio de 2015 e de janeiro, abril, maio, julho, agosto, novembro e dezembro de 2016, conforme Demonstrativo Anexo VI, apurado por meio de levantamento realizado com fundamento no artigo 509 do RICMS/2000 (Decr.45.490/2000), em decorrência da constatação da hipótese prevista no inciso V do artigo 509-A do citado Diploma Regulamentar (existência de entradas de mercadorias isentas não registradas), conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados. Item IV.7: Deixar de pagar o ICMS no montante de R\$ 8.752,50 (oito mil, setecentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), nos meses fevereiro de 2015 e de novembro de 2016, conforme Demonstrativo Anexo VII, apurado por meio de levantamento realizado com fundamento no artigo 509 do RICMS/2000 (Decr.45.490/2000), em decorrência da constatação da hipótese prevista no inciso V do artigo 509-A do citado Diploma Regulamentar (existência de entradas de mercadorias tributadas não registradas), conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados.</p>	<p>Em que pese uma infração seja relativa ao descumprimento de obrigação acessória e outra pela falta de pagamento do imposto, ambas partem do mesmo fato, qual seja, a omissão nas escriturações fiscais dos documentos de entrada. O mesmo fato acarreta duas punições, uma diretamente e outra por meio de presunção legal. Ademais, diante da possibilidade ou não da aplicação de consunção, nos termos decidido pela Câmara Superior, aplicável ainda, a nosso ver, o artigo 112 do CTN. (...) Nas demais situações, em que a presunção é aplicada, tendo em vista que o mesmo fato/omissão (falta de escrituração) enseja tanto a punição na forma do artigo 85, inciso V, alínea “a”, quanto a punição na forma do artigo 85, inciso I, alínea “a” (esta última por presunção constante no artigo 74-A, inciso V da Lei 6.374/89), deve prevalecer apenas a última que absorve a primeira, a nosso ver.</p>

Ainda versando de exemplificação da mesma natureza podemos citar os casos que envolvem conflitos de competência. Nesse contexto podemos nos defrontar com situação em que determinado contribuinte compreende, por exemplo, está desenvolvendo atividade sujeito a incidência de ISS e recebe auto de infração estadual por entendimento do fisco que a atividade desenvolvida se insere em abrangência do ICMS.

Lançamentos fiscais dessa natureza podem trazer cumulativamente: i) multa por falta de inscrição estadual; ii) multa por falta de emissão de nota fiscal referente a uma das materialidades do ICMS e iii) falta de pagamento do imposto, tendo em vista que o contribuinte nessa situação só ter realizado recolhimento para municipalidade.

Ter-se-á a caracterização de uma relação consuntiva com a identificação de *relação de meio e fim, de parte a todo, ou casos de antefato ou pós-fato impuníveis*, haja vista, a falta de pagamento do tributo ser resultante da inexistência da inscrição estadual e conseqüente emissão de nota fiscal eletrônica, atos meios para conduta fim – não pagamento do tributo.

4.2 Creditamento indevido e descumprimento de dever instrumental

Racional similar pode ser aplicado para os casos de creditamento indevido e descumprimento de dever instrumental. Com efeito, o creditamento indevido - *ato fim* - foi alcançado por - *ato meio* – descumprimento de dever instrumental, caracterizando, portanto, uma relação consuntiva.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Vejamos exemplificação de casos no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo:

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRACIONAL	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.
4.063.606	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.	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.

Com razão nos referidos casos prevaleceu o entendimento de que 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.

4.3 Cumulação de sanção por falta de cumprimento de dever instrumental

Normalmente se atrela a relação consuntiva a existência no campo tributário a ocorrência de ato final de não pagamento de tributo ou ainda creditamento indevido. Ocorre que é possível a verificação de referida relação ainda que não se tenha diretamente no lançamento fiscal apontamento de falta de pagamento de tributo ou realização de creditamento indevido.

Tratando de situação dessa natureza há interessante caso do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo em que a análise de mérito esteve circunscrita apenas a descumprimento de deveres instrumentais, vejamos:

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRAACIONAL	ENTENDIMENTO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS
3.160.424	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.	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.

No presente caso considerou-se que o item 6 trata da falta de fornecimento de arquivo magnético, contendo o controle de estoques, registro de inventário e registros tipo 54, 74 e 75 do período de 2008, tendo sido aplicada a penalidade prevista no artigo 527, inc. VIII, alínea “z” do RICMS/00.

Nesse sentido, trata-se de infração que está contida no item 4, pois esta se refere aos dados faltantes nos arquivos, relativos aos estoques; no valor total das operações, tomado como base de cálculo da acusação do item 4, onde também

estão incluídos os valores de estoque. Portanto a punição ao contribuinte deve ser por uma das condutas apenas, nunca pelas duas concomitantemente

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conjugação de institutos diversos para adequada construção normativa não é atribuição simples, especialmente quando lidamos com a permeabilidade e comunicabilidade de âmbitos normativos poucos explorados como é o caso da consunção (instituto relacionado ao direito penal) e o processo administrativo tributário.

As reflexões e exemplificações trazidas no presente trabalho buscam demonstrar a riqueza e necessidade de avanço frente à temática. Conceitos como: i) conduta autônoma; ii) relação de meio e fim, de parte a todo, ou iii) casos de antefato ou pós-fato, demandam melhor compreensão do contencioso administrativo tributário para correta importação do instituto da consunção.

Respeitando os contornos da jurisdição delimitada dos Tribunais Administrativos, acreditamos que há base enunciativa necessária para permitir a aplicação da consunção nesse âmbito de julgamento seja por: i) se tratar de Princípio Geral do Direito que veda a múltipla penalidade do mesmo fato; ii) por falta de existência normativa que permita o *bis in idem* no âmbito sancionador; iii) pelas disposições dos artigos 108 e 112 do CTN; iv) pelos princípios que regem o processo administrativo tributário, como a razoabilidade, interesse público e economia – eficiência; e por fim v) pelo próprio caráter do processo administrativo tributário que atua como passagem qualitativa para filtragem dos casos que devem ser submetidos à esfera judicial.

As formas de aplicação do instituto da consunção estão firmadas na identificação de uma relação consuntiva que no âmbito do direito tributário está em regra associada ao

descumprimento do dever instrumental e a conseqüente falta de pagamento de tributo ou creditamento indevido.

Por fim, admitindo-se a aplicação da consunção no processo administrativo tributário, seja como princípio ou técnica de interpretação que visa evitar o *bis in idem*, nos parece adequado, por uma questão de ordem lógica – jurídica e observância as premissas aqui tratadas, a utilização de outra técnicas – institutos que visam o mesmo fim, como é o caso da especialidade que afasta a múltipla penalização por meio da incidência de única norma sancionadora – a que for mais específica para o ilícito praticado.

REFERÊNCIAS

AYALA, José Luis Perez de. Poder, potestade e função tributária. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *VI Curso de especialização em direito tributário* (aulas e debates). São Paulo: Resenha Tributária 1978. V. I.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAMPOS. Francisco. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. Livraria Freitas Bastos. 1958. Vol. 2.

CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CRETELLA JUNIOR, José. *Controle jurisdicional do ato administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CINTRA, Carlos César Sousa. *Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2004.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

DALLA PRIA, Rodrigo. *O novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. Coordenadores Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo. 1º Ed. Fiscosoft. 2015.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. 1ª Ed. São Paulo. Noeses. 2020.

FLEINER, Fritz. *Instituciones de derecho administrativo*. Trad. Da 8ª ed. Sabin A. Gendin. Barcelona. Madrid e Buenos Aires. Labor. 1993.

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário sancionador*. São Paulo: Noeses, 2014.

HUNGRIA, Nélon. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, 1945-1995.

JESUS, Damasio de. *Direito Penal*. Ed. Saraiva. São Paulo. Ed 19ª. 1995.

LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções tributárias. In: _____ (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São

Paulo/Fortaleza: Dialética e Instituto cearense de estudos tributários, 2004.

MOREANO, Rodrigo Garcés. Las infracciones tributarias y sus sanciones. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15/16, 1981.

NUNES. Castro. Op., Pág. 3-4, 16-17; cf. tb. MEIRELES. Hely Lopes. O processo administrativo e em especial o tributário. São Paulo: IBDF. *Resenha Tributária*. 1975. Pág. 10. Nota 1. Franco Sobrinho, Manoel de Oliveira. Op. Cit. Pág. 163. Vilar e Romero. Jose Maria. Derecho procesal administrativo. Madrid. 1948.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 6. ed. São Paulo: RT, 2019.

PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

SABOYA, Keity. Ne bis in idem: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014 TORNAGHI, Hélio Bastos. *Comentários ao Código de Processo Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1956. v. I, t. II.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.