

morte, extingue-se a punibilidade...».

(cf. «Compêndio de Legislação Tributária», Edições Financeiras S.A., Rio de Janeiro, 1952, pág. 115 e 2.^a ed., 1960, pág. 117).

Mais recentemente, Zelmo Denari sustenta igual entendimento, após percuente e atualizado exame da questão (cf. «Solidariedade e Sucessão Tributária» — Edição Saraiva, São Paulo, 1977, pág. 132).

É curioso notar que o Supremo Tribunal Federal, em julgamentos mais recentes, não se afastou, virtualmente, de interpretação em que faz prevalecer o caráter patrimonial das multas fiscais; todavia, evidencia-se que, nos casos julgados, o crédito tributário referente às multas já estava constituído antes da morte do infrator, conforme se deduz das respectivas ementas:

«Não se aplica à multa fiscal o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do delinquent, máxime quando inscrita a dívida antes do falecimento do devedor» (Rev. Trim. Jur. n.º 41/113).

«Executivo fiscal para cobrança de multa fiscal. 1) Não se aplica à multa fiscal o princípio de que nenhuma pena passará à pessoa do delinquent, mormente quando regularmente inscrita a dívida, antes do falecimento do devedor. 2) Recurso extraordinário conhecido e provido» (Rev. Trim. Jur. n.º 65/519).

Assim, embora pareça evidente que a tese penalista está definitivamente afastada, não se pode afirmar que o Supremo Tribunal Federal tenha repellido a lição de Rubens Gomes de Sousa, pois não a enfrentou diretamente.

Afora isto, em matéria de infrações fiscais, o Código Tributário Nacional parece consagrar a concepção doutrinária que defende o caráter unitário do ilícito tributário, ou seja, considera a matéria integrada no âmbito do Direito Tributário, sem prejuízo da aplicação supletiva dos princípios gerais do Direito Penal (cfr. arts. 106 e 112).

Nesse sentido, a observação do Relatório da Comissão Especial nomeada para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional:

«Encarada sob o ponto-de-vista do infrator, a sanção administrativa tem, inquestionavelmente, caráter punitivo ou repressivo, e daí se justificar a sua sujeição aos princípios gerais do Direito Criminal, que configurem garantias constitucionais em matéria penal ou regras de abrandamento do rigorismo jurídico formal» («Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional» — Editado pelo Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pág. 164).

Não se pode negar, portanto, que o direito positivo reconhece o caráter repressivo de multas irrogadas ao contribuinte, diferenciando-as, expressamente, de outras imposições legais pecuniárias, de cunho nitidamente ressarcitório ou civil, haja vista o que

dispõe o art. 161, do Código Tributário Nacional:

«Art. 161 — O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.

... (omissis) ...» (grifos meus).

Por estes motivos, pelo menos no âmbito do nosso Direito, não se afigura aceitável a tese da natureza simplesmente ressarcitória da multa fiscal, mesmo porque, geralmente, não há proporcionalidade entre a dosagem desta e o suposto dano causado pelo infrator.

É indisputável, por outro lado, que a ocorrência da infração é pressuposto da imposição da sanção. Esta, no entanto, só se concretiza por meio de procedimento administrativo próprio, obedecidas as normas e a formalidade prevista em lei.

Usualmente, por razões de ordem prática, o desenvolvimento procedimental desta função sancionatória identifica-se com o procedimento de lançamento do tributo. Porém, são atos conceitualmente distintos, embora concomitantes, como adverte Alberto Xavier:

«O acto tributário aplica a norma tributária material, em cuja previsão se integra um facto tributável e cuja estatuição se traduz na criação de uma obrigação de imposto; ao invés, o acto de aplicação de uma pena fiscal concretiza a norma penal tributária, em cuja previsão se integra um facto punível, constituído por uma infracção à lei fiscal e cuja estatuição se traduz na sanção correspondente. O primeiro é praticado no exercício da função e da actividade tributária propriamente dita; o segundo, no exercício de uma função e de uma actividade sancionatória.» («Conceito e Natureza do Acto Tributário», Livraria Almeida, 1972, pág. 86 e «Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro», Edit. Res. Tribut., São Paulo, 1971, págs. 52/53).

É só com o lançamento, portanto, ultimado pelo aviso ou notificação, que se torna exigível e certa a dimensão patrimonial da multa, não deixando qualquer dúvida a respeito o Código Tributário Nacional ao erigir, como objeto da obrigação principal, «...o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária...» (cf. art. 113. § 1.º).

Com efeito, «...a notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte...» (Ruy Barbosa Nogueira: «Curso de Direito Tributário», IBDT, 4.^a ed. atualizada, 1976, pág. 188).

Estas últimas considerações, relacionadas com o Direito Tributário brasileiro, deixam claro, a meu ver, duas conclusões que se coadunam com a tese da transmissibilidade condicional:

1.º — a penalidade pecuniária reveste-se de caráter sancionatório, sendo preordenada a atingir a pessoa do infrator. A falta de disposições próprias da legislação tributária disciplinando a matéria, aplicam-se, supletivamente, os princípios gerais do direito em matéria penal;

2.º — a aplicação ou imposição da penalidade decorre de procedimento administrativo específico. Sem o aperfeiçoamento deste não se torna eficaz a exigibilidade da soma pecuniária correspondente à sanção.

Feita esta longa, mas necessária digressão, volto ao exame do caso concreto versado nos autos, a fim de justificar o voto que proferi a fls.

A lavratura do auto de infração e imposição de multa inicial, que se seguiu à elaboração de levantamento fiscal, ocorreu no dia 29 de junho de 1973, tendo sido, nesse instrumento, notificado o Contribuinte da cobrança de Cr\$ 18.845,49 de ICM, cumulada com cinco penalidades, orçadas em Cr\$ 44.058,18.

Ora, de conformidade com o que registra a certidão de óbito juntada a fls., faleceu o autuado no dia 3 de dezembro de 1973, ou seja, em data anterior ao julgamento de primeira instância, que só foi objeto de notificação em 6 de novembro de 1974.

Logo, não se aperfeiçoou a constituição do crédito relativo às penalidades impostas no auto de infração, pois a legislação tributária paulista exige o concurso do órgão julgador de primeira instância, **haja ou não interposição de defesa**, para que se aperfeiçoe a imposição penal.

Esta formalidade integrativa do procedimento sancionatório encontra-se prevista, atualmente, no art. 515, do Regulamento do ICM, aprovado pelo Decreto n.º 5.410/74, que soa:

«Art. 515 — Apresentada ou não defesa a auto de infração e imposição de multa, o processo será encaminhado à Seção de Julgamento, que decidirá, em primeira instância administrativa, sobre a procedência da autuação e da imposição penal.

.....».

Isto quer dizer que, não obstante o auto de infração imponha a penalidade e constitua o respectivo crédito tributário com a regular notificação do contribuinte, a **definitividade** do procedimento de imposição penal fica condicionada ao ato confirmatório do órgão julgador, que o integra por força da lei, tornando-o perfeito e eficaz.

Não escaparam à argúcia de Alberto Xavier as implicações jurídicas contidas no supracitado dispositivo, em relação ao lançamento do ICM e respectivas penalidades. Em seu excelente livro, com o qual enriquece sobremaneira a literatura jurídica tributária brasileira, o eminente professor preleciona:

«É certo que no que tange aos principais «impostos indiretos» — ICM e IPI — as respectivas leis reguladoras determinam que, «apresentada ou não a defesa a auto de infração e imposição de