

## SUMÁRIO

### 1. Penalidades aplicadas por período de tempo. Considerações gerais.

#### 1 – Penalidades aplicadas por período de tempo.

O art. 71 do Código Tributário Estadual veicula, de forma peculiar e fragmentada, algumas penalidades em cujo tipo consta a expressão “*por mês (...) ou fração de mês*”. São elas:

- **Inciso XV, “d”:** falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado ou pelo funcionamento estando com o cadastro suspenso, paralisado temporariamente, cassado ou baixado;
- **Inciso XV, “h”:** falta ou não-utilização de equipamento emissor de cupom fiscal -ECF-, ou programa ou sistema eletrônico de processamento de dados, para emissão de documentos ou escrituração de livros fiscais, quando exigido pela legislação tributária;
- **Inciso XVIII, “d”:** não-comunicação de alteração ou cessação de uso de equipamento emissor de cupom fiscal -ECF-, máquina registradora ou terminal ponto de venda - PDV -, e programa ou sistema eletrônico de processamento de dados;
- **Todas as infrações do inciso XIX:** a) falta dos livros fiscais ou a sua utilização sem o prévio visto da repartição competente; b) falta de escrituração de livro fiscal no prazo estabelecido; c) não remessa das vias dos documentos fiscais ao destino previsto em regulamento; d) registro incorreto de documentos fiscais, para cuja infração não haja previsão específica quanto à penalidade de natureza formal; e) pela escrituração de livro fiscal por sistema eletrônico de processamento de dados, sem prévia comunicação ao fisco ou em modelo que não atenda a legislação tributária.

Às infrações dessa natureza, aplica-se o limitador previsto no §º6º do mesmo dispositivo, qual seja, a impossibilidade de se proceder à autuação em valor superior ao sextuplo do previsto para a respectiva infração.

Tais penalidades possuem algo em comum: com exceção do inciso “d” do inciso XIX, constituem infrações decorrentes de omissão, ou seja, descumprimento de obrigação de “fazer” instituída pela legislação tributária.

Algumas questões práticas vêm à tona quando o fisco enquadra o descumprimento de obrigação acessória em uma dessas penalidades. **Em primeiro lugar, uma vez promovida a autuação nesses termos e perdurando a omissão do sujeito passivo, seria possível reiterar a penalidade sem incorrer em duplicidade de autuação?** Por exemplo, uma empresa autuada por não haver adotado livros fiscais poderia ser novamente autuada sob a mesma capitulação

legal se insistir em permanecer omissa no cumprimento da referida obrigação?

Em segundo lugar, sobrevivendo alteração legislativa no sentido de se agravar a penalidade outrora imposta, qual das penalidades aplicar quando o marco inicial da infração se encontrar na vigência da penalidade mais antiga (mais branda)?

#### • **A natureza de tais infrações.**

Antes de responder a tais questionamentos, mister informar que tais infrações foram tratadas de forma diferenciada pelo art. 71 do CTE, com vistas a lhes conferir o caráter de permanentes, contrapondo-se à existência das demais, que teriam natureza instantânea.

Tal classificação é retirada da teoria geral da pena, na oportunidade em que a mesma classifica os delitos penais. O direito tributário, quando trata de infrações, muito se aproxima do direito penal quanto a sua exegese. Sob essa premissa é que podemos utilizar tais classificações em nosso contexto de estudo.

**Na infração permanente**, a situação ilícita criada pelo agente se prolonga no tempo. Enquanto não se saneia a omissão, a infração está em fase de consumação. Exemplo: a não-implementação de ECF; falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes. A aplicação da penalidade, nessas hipóteses, não supre a necessidade de cumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo, que permanece irregular frente ao Fisco.

**A infração instantânea**, por sua vez, se completa num só momento, sem continuidade temporal.<sup>1</sup> Exemplo: todas as infrações que são consumadas através de um “agir” do sujeito passivo; calçamento de nota fiscal; extravio de documentos fiscais etc.

Respondendo à primeira indagação, o fato é que nas infrações tomadas por período de tempo -permanentes- são possíveis autuações reiteradas pela prática da infração, ao par que nas instantâneas isso não é possível.

Parece claro que tal tratamento conferido pelo art. 71 termina por constituir uma ficção criada pela lei tributária, pois há situações em que, mesmo a despeito da natureza de infração permanente, a penalidade imposta tem o efeito de “*substituir*” a omissão, impedindo uma nova autuação. É o caso do extravio de documentos fiscais, da ausência de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias ou da falta de apresentação arquivo magnético/digital. Nessa última situação, a lei confere três níveis de progressão de autuação que, ultimada em seu nível mais gravoso, impedirá uma quarta autuação. São infrações que, naturalmente, teri-

<sup>1</sup> Jesus, Damásio E. de. Direito Penal, 1º volume. Saraiva, 1999. São Paulo. P. 193.

am o caráter de permanentes, mas foram tratadas como instantâneas **por força de lei**. Seriam, pois, *materialmente* permanentes, mas *formalmente* instantâneas.

É por tal razão - repita-se - que passíveis de autuações reiteradas são apenas as infrações cuja penalidade é graduada por período de tempo no art. 71 do CTE.

Dada essa natureza singular, e em resposta à segunda indagação, a infração permanente que atravessa períodos de tempo em que houve alteração legislativa para agravar a respectiva penalidade, pode ser apenada conforme a lei posterior, mais gravosa. A omissão duradoura, contínua e renovável é a matriz dessa interpretação, não havendo que se falar em irretroatividade de norma mais gravosa.

Com essas assertivas, é de se concluir que a redação do §2º do art. 71<sup>2</sup> somente faz sentido se for dirigida às penalidades graduadas por período de tempo ou com possibilidade expressa de reincidência.

### • **Cuidados na autuação de infrações permanentes.**

Feitas tais considerações, fica patente que nas penalidades graduadas por tempo o ilícito se *renova* a cada “mês ou fração de mês”. Fosse diferente, a fiscalização estaria despojada de sua principal ferramenta para exigir o cumprimento da obrigação acessória pelo contribuinte renitente, o que não expressa a melhor exegese da norma.

Não é outra a interpretação do §6º, ao estabelecer um limitador à autuação. Na verdade, quis o legislador evitar situações de desproporcionalidade, em que longos períodos de tempo desaguiariam em multas confiscatórias, desfigurando o conteúdo sancionatório/coercitivo/pedagógico da penalidade tributária.

Posto isso, é salutar que a autoridade fiscal, após realizada a primeira autuação, sempre notifique o contribuinte acerca da mesma exigência estabelecida em lei e que não fora cumprida, conferindo-lhe prazo razoável para seu adimplemento. Tal procedimento prévio se faz necessário para que:

- não se alegue burla à regra do §6º do art. 71;
- o contribuinte possua prazo suficiente para cumprir a obrigação, sem que haja a possibilidade de ser autuado novamente pela mesma omissão;
- se estabeleça um novo marco para se retomar a infração, de forma que os meses anteriores à data da notificação fiscal - e que já foram autuados - não sejam “tocados” por nova autuação. A intenção é justamente evitar que as autuações subseqüentes

abranjam os mesmos meses de referência da autuação anterior;

- o sujeito passivo não alegue boa-fé frente ao fisco, ao interpretar a primeira autuação fiscal como fato extintivo e substitutivo da exigência da obrigação acessória (possível cerceamento de defesa).

A título exemplificativo, citemos a seguinte situação hipotética: determinado contribuinte, obrigado à implementação de ECF desde 1º/03/07, quedou-se inerte a tal dever e foi surpreendido em inadimplência pelo Fisco em 02/01/08. Caberá à autoridade fiscal a aplicação imediata do sêxtuplo da penalidade descrita na alínea “h” do inciso XV do art. 71 e, concomitantemente, o restabelecimento de prazo, via notificação, para que o contribuinte promova a implementação do referido equipamento. Supondo que o prazo tenha sido de 60 (sessenta dias), a partir de 03/03/08 sua omissão poderá redundar em nova autuação. Retornando o agente fiscal somente em 04/03/08, poderá reiterar a autuação, no equivalente a um mês de penalidade, cujo novo período de referência será março de 2008.

Ressalte-se que outras ferramentas ainda poderão ser utilizadas, como a suspensão de ofício da inscrição estadual, observadas as disposições das Instruções Normativas nº 946/09-GSF e 951/09-GSF.

<sup>2</sup> § 2º O pagamento da multa aplicada não exime o infrator do cumprimento da obrigação acessória correspondente ou de pagar o imposto devido, na forma da legislação tributária estadual.