

# Crime de Sonegação Fiscal\*.

*Manoel Pedro Pimentel*

Catedrático de Direito Penal da Faculdade  
de Direito da Universidade de São Paulo e  
Juiz do Tribunal de Alçada Criminal  
de São Paulo.

SUMÁRIO: 1. *Considerações preliminares.* 2. *Análise dos dispositivos da Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965.*  
3. *Ação Penal.*

## 1. Considerações preliminares.

A Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965 foi editada com o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação dos tributos, coibindo a sonegação e a evasão mediante a imposição de sanções severas, com caráter específico, a comportamentos antes considerados puníveis somente com sanções administrativas. A rigor, como veremos no correr da exposição, todas as figuras contempladas nesta lei descrevem condutas típicas previstas em dispositivos do Código penal vigente. No entanto, a inação das autoridades responsáveis pela aplicação de tais normas ensejou o entendimento generalizado de que as fraudes fiscais, por sua natureza e objetivos, não se enquadram nos conceitos do Código penal relativos aos crimes de falsidade, constituindo-se em meros ilícitos administrativos, especial-

---

\*. Trabalho apresentado no III Encontro dos Tribunais de Alçada em 1973.

mente em face da controvérsia doutrinária a respeito das diferenças entre simulação e fraude.

Por isso mesmo, ao incrementar a política tributária, a Revolução editou algumas leis definindo comportamentos e declarando-os assemelhados ao crime de apropriação indébita e de falsidade ideológica, previstos nos arts. 168 e 299 do Código penal vigente, como ocorreu, por exemplo, na hipótese do art. 347, do Decreto n. 60.501, de 14 de março de 1967, que aprovou nova redação do Regulamento Geral da Previdência Social, aperfeiçoando a sistemática dos dispositivos da Lei n. 3.807 e do Decreto-lei n. 66, de 21 de novembro de 1966.

Relativamente aos crimes de sonegação fiscal, o legislador entendeu insuficiente essa técnica, preferindo editar a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Com isso ativou o mecanismo de defesa dos interesses estatais na arrecadação dos tributos, tornando manifesta a intenção do Governo de reprimir os comportamentos a eles lesivos.

## **2. Análise dos dispositivos da lei n.º 4 729, de 14 de julho de 1965.**

O art. 1.º desta lei define o crime de sonegação fiscal, em diversos itens, segundo as modalidades de condutas e está assim concebido: “Art. 1.º — Constitui crime de sonegação fiscal: — prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II — inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública; III — alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de

fraudar a Fazenda Pública; IV — fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.”

A Lei n. 5.569, de 25 de novembro de 1969, acrescentou uma nova figura, sob o n. V, assim redigido: “V — Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.”

A análise destes dispositivos mostra que, em todos eles, o *sujeito ativo* e o *sujeito passivo* são os mesmos já estudados nos delitos contra os interesses do fisco, valendo aqui tudo o que já se disse a respeito da responsabilidade das pessoas jurídicas.

O *objeto jurídico* é a proteção conferida, com especificidade, aos interesses estatais na arrecadação dos tributos, visando a boa execução da política tributária do Governo. O *objeto material* varia em cada uma das figuras como se deduz da simples leitura dos incisos I a V. O crime, algumas vezes, consistirá em ações ou omissões que incidam sobre *documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais*, outras vezes em *declaração falsa ou omitida*, outras ainda consistirá em alteração de faturas e *quaisquer documentos relativos a operações mercantis*. A diversidade do objeto material impõe o cuidado de identificá-lo em cada uma das normas, o que é tarefa simples, sabendo-se que, doutrinariamente, *objeto material* do crime é aquilo sobre o que incide a conduta do agente.

O mesmo se dá quanto à *ação física*, diversificada nas condutas expressas pelos verbos *prestar declaração falsa*, *omitir declaração*, *inserir elementos inexatos*, *alterar faturas*, *fornecer* ou *emitir documentos*, *alterar despesas*, *exigir*, *pagar*, *receber*.

Os crimes, portanto, serão *comissivos* ou *omissivos*, conforme as hipóteses. E assumirão as formas de crimes *materiais*, *formais* ou *de mera conduta*, conforme a descrição do tipo.

O *elemento subjetivo*, comum às cinco figuras, é o *dolo específico*, consignado na exigência de uma particular intenção, em cada uma das figuras, elementos *subjetivos* ou *normativos* do tipo — convertendo-as em tipos anormais. Essas especiais intenções estão assim indicadas: I — “*Com a intenção de eximir-se*”; II — “*com a intenção de exonerar-se*”; III — “*com o propósito de*”; IV — “*com o objetivo de*”; e V — “*para si ou para o contribuinte*”.

Portanto, se a comprovada intenção do agente for diversa daquela requisitada pelo tipo respectivo, deixará de existir o crime. A *culpa* não foi contemplada em nenhuma das figuras.

O *curso de crimes* é admitido, principalmente entre os delitos definidos nesta lei e os contemplados nos arts. 316 (concessão), 317 e seu § 2.º (corrupção passiva), 319 (prevaricação), 323, (corrupção ativa). E o *curso de agentes* segue as mesmas regras já enunciadas no exame das figuras das leis anteriores, com o lembrete de que os crimes de mera conduta restringem o conceito de participação direta na ação ou na omissão.

A *sanção penal* é a pena de detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. Apesar de não se tratar de crimes contra o patrimônio, o legislador entendeu acertado acumular a pena pecuniária. Observa-se que esta multa penal não deve ser confundida com a multa administrativa, que eventualmente possa a vir ser imposta na esfera fiscal. A diferença está precisamente nisto: cominada como sanção a preceito de norma penal, a multa pode ser convertida em prisão, o que não ocorre com a multa administrativa.

A *ação penal* é pública e incondicionada. Será iniciada por denúncia do Ministério Público. Outras particula-

ridades a respeito serão examinadas mais adiante, quando analisarmos o art. 7.º e seus parágrafos desta lei.

Vejamos, agora, algumas questões sugeridas pelos dispositivos em foco. Os incisos I e II cogitam de modalidades de falsidade ideológica, que se ajustam perfeitamente à descrição típica do art. 299 do Código penal. O inciso III descreve o crime de falsidade material de documento público, previsto no art. 297 do Código Penal, pois os livros mercantis são equiparados a documentos públicos. O inciso IV prevê modalidades de falsidade ideológica e de falsidade material. E o inciso V descreve comportamentos que se subsumem nos arts. 316 (concussão) e 317 e seu parágrafo 2.º (corrupção passiva) do Código penal.

O legislador se utilizou, na descrição desses tipos, de expressões de uso comum no Direito tributário, o que reforça a idéia de que esses tipos são *anormais*, porque além do *elemento subjetivo do injusto* exigido, há neles a integração de conceitos extrapenais, tais como agentes das *pessoas jurídicas de direito público interno, tributos, taxas, adicionais, faturas, parcela dedutível ou deduzida do imposto e incentivo fiscal*.

Tais expressões devem ser interpretadas, no dispositivo penal, com o rigor técnico conceitual que as caracterizam na área do Direito tributário, pois o legislador penal não ressalvou qualquer modificação em suas acepções, quando as integrou nos referidos tipos.

Quanto à expressão *operações mercantis*, constante do inciso III, deve ser igualmente entendida como a conceitua o Direito comercial.

Em bem elaborado artigo de doutrina, EDUARDO FREDERICO DE ANDRADE CARVALHO entende que “os dispositivos desta lei, de natureza repressiva, constituem *leis penais em branco*. Não apresentam definições completas de fatos delituosos, sendo preciso que textos extrapenais (em vigor ou porvindouros) disponham sobre seus exatos contornos. O legislador limitou-se a indicar certos modos de descum-

primento das obrigações tributárias.” (*Crime de sonegação fiscal: Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, “in” Direito Tributário, 4.ª Coletânea, J. BUSHATSKY Ed., São Paulo, 1971, pág. 304*).

Não partilhamos integralmente dessa opinião. Parece-nos que somente algumas figuras podem ser consideradas incompletas: inciso II — *documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais* — e inciso V — *parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal*. As demais são tipos *anormais*, pela presença de elementos normativos, conforme anotamos, sem as características próprias das normas penais em branco.

Consoante ensinamento doutrinário mencionado neste trabalho, MEZGER diferenciou as normas penais em branco das *leis fragmentárias* e das *leis incompletas*, que são normas cujas partes integrantes não se editaram ao mesmo tempo. Todavia, como o legislador ordinário não tem necessidade de pedir ou de autoconceder-se autorização para legislar, os fragmentos ou complementos das normas se integram como produtos da mesma instância legislativa.

Nestes casos os tipos são *anormais*, mas os conceitos extrapenais são buscados em outra área, de direito positivo ou não, na dinâmica de um processo *interpretativo* e não *criativo* da norma. Conceitos de Direito tributário ou de Direito comercial, cujo sentido técnico-jurídico deve ser conservado e respeitado, mas incorporados na norma penal plenamente de modo a não deixar lacuna no tipo. Este fica sujeito à complementação conceitual, através de interpretação, e não à complementação material mediante a colação de outra norma administrativa.

Em aguda crítica, HELENO CLAUDIO FRAGOSO assinala que: “No inciso IV estão previstas outras fraudes destinadas a obter dedução nos tributos devidos. Considera-se aqui, porém, a ação de terceiro, ou seja, de quem fornece ou *emite* documento gracioso, para beneficiar o contri-

buinte. Este, utilizando o documento falso, praticará o crime previsto no inciso I ou no inciso II, conforme o caso. Todavia, independe o crime do uso efetivo do documento pelo beneficiário. Estamos assim diante de situação de perigo para o interesse tutelado.”

“A expressão *emitir documento* é imprópria. Emite-se uma fatura, um cheque, uma nota fiscal: o documento, forma-se ou prepara-se. Tecnicamente, porém, *emitir* significa *por em circulação*, não bastando, portanto, que o agente faça uma fatura falsa, se a guarda consigo. Isso será mero ato preparatório. Pune também o inciso IV a majoração de despesas, para o efeito de diminuir o lucro tributável, igualmente simples ato preparatório, aqui erigido em crime autônomo. O documento a que alude este último inciso é somente aquele idôneo à dedução do lucro tributável.” (*O Novo Direito penal tributário e econômico*, in “Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal”, n.º 12, 1966, pp. 69 e 70).

O inciso V é novidade trazida, como já dissemos, pela Lei n.º 5.569, de 25 de novembro de 1969. Visa, precipuamente, coibir comportamentos abusivos que se manifestavam à margem das parcelas destinadas à aplicação beneficiada pelo incentivo fiscal. Percebe-se que houve luta de interesses em torno da aplicação desse numerário conseguido através das parcelas dedutíveis ou deduzidas do imposto sobre a renda.

A especulação, em busca de vantagens à margem da lei, motivou a reação dos órgãos encarregados da execução da política financeira e tributária, com a providência legislativa reclamada, criando essas novas figuras delituosas.

Por elas são alcançadas as instituições financeiras, oficiais ou particulares, que arrecadam essas parcelas e também os intermediários que em nome delas praticarem as ações definidas na lei. No caso das sociedades, aplica-se tudo o que já dissemos a respeito da responsabilidade da pessoa jurídica. Omitiu o legislador o aumento

de pena que merecem os agentes investidos em função pública e os que, por lei, lhes são assemelhados, porque essa circunstância está prevista no art. 1.º, § 2.º, da Lei n.º 4.729, e se aplica também a este inciso V, posteriormente integrado no referido diploma legal.

A Comissão Revisora do Anteprojeto de Código Penal elaborado por NELSON HUNGRIA, ofereceu o substitutivo constante do art. 362, reunindo os quatro incisos deste art. 1.º em um só, assim concebido: “Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar qualquer outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, a pagamento de imposto ou taxa, se o montante do tributo sonegado ou a sonegar é superior ao salário mínimo da região.” Acolhida, a proposição foi convertida no art. 376 do Código penal de 1969, no capítulo dos crimes praticados por particular contra a administração em geral.

Permanecemos na crença de que a matéria objetivada neste dispositivo já estava prevista, no Código penal vigente. No entanto não é despicienda a sua inclusão destacada no capítulo dos crimes contra a Administração Pública, razão pela qual, neste passo, e dados os motivos que justificam a ênfase especial sobre o assunto, concordamos com a orientação seguida pelo legislador penal de 1969.

A pena foi reduzida, fixado em um ano de detenção o seu máximo, substituindo-se, quanto à multa, o critério do valor do tributo pela medida do dia-multa, fixado de vinte a cinquenta dias-multa, com o esclarecimento de que a multa fiscal poderá ser imposta à parte. Como causa de aumento de pena foi adotada a sugestão da Comissão Revisora, feita no parágrafo único do art. 362 do Anteprojeto, que passou a ser o parágrafo único do art. 376 aludido, com a seguinte redação: “Se o montante do tributo sonegado ou a sonegar é superior a dez vezes o salário-mínimo: Pena — detenção, até três anos, e pagamento

de cinqüenta a cem dias-multa, sem prejuizo da multa fiscal.”

“Se o montante do tributo sonegado ou a sonegar for inferior a um salário mínimo serão aplicáveis apenas as sanções fiscais.” (HELENO CLAUDIO FRAGOSO, *art. cit.*, p. 70).

O parágrafo 1.º do art. 1.º assim se inscreve: “Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.”

Assinalam os comentaristas o enfraquecimento da disciplina penal concedido por este dispositivo. (HELENO FRAGOSO, *art. cit.*, p. 71. — EDUARDO FREDERICO DE ANDRADE CARVALHO, *art. cit.*, p. 306). Não foi feliz o legislador. *Criminoso primário* é aquele que nunca sofreu condenação criminal anteriormente. No entanto, pode tratar-se de elemento portador de periculosidade, multireincidente em infrações fiscais ou ainda não condenado na instância criminal, mas denunciado em vários processos. Tendo-se em vista a natureza e a finalidade da incriminação, não se percebe a razão dessa benignidade do legislador, especialmente porque a pena de detenção cominada possibilita a concessão dos benefícios legais já previstos para o criminoso primário no Código penal.

O parágrafo 2.º do art. 1.º soa: “Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.”

Esta causa especial de aumento de pena é compreensível e inteiramente acertado andou o legislador quando a contemplou, de maneira especial, relativamente ao sujeito ativo, no parágrafo 3.º, com esta redação: “O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal será punido com a pena deste artigo, aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente inquérito administrativo.”

Duas são as hipóteses: na primeira o agente comete o crime *prevalecendo-se* do cargo que exerce, seja qual

for; na segunda, trata-se de destinatário especial, porque somente se inclui na causa de aumento os funcionários ligados ao setor de arrecadação dos tributos, inclusive na fase do lançamento. É um dispositivo reforçador, na luta contra a corrupção dos funcionários desse setor, visando coibir a desonestidade, quer sob a forma de suborno, quer sob o manto da prevaricação, casos em que existirá concurso formal com os delitos previstos nos arts. 317 e 319 do Código penal.

O Código penal de 1969 não reproduziu, no art. 376, estas causas especiais de aumento de pena.

O art. 2.º estabelece: “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

Considerou o legislador ser mais importante o recolhimento do tributo do que a preservação do bem jurídico *in abstracto*. Tomando-se o dispositivo em toda sua expressão, verifica-se que a condenação eventual do remisso será uma forma de punição penal por dívida, o que é inconstitucional, como já vimos.

Houve alteração posterior deste artigo, mas somente em parte foi sanada a sua imperfeição.

O art. 18 do Decreto-lei n.º 157, de 10 de fevereiro de 1967, assim dispôs: “Nos casos de que trata a Lei n.º 4.729, de 14.7.1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei n.º 62, de 21.11.1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo, depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em obrigações reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade de primeira instância.

§ 1.º — O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos.

§ 2.º — Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei n.º 4.729, de . . . 14.7.1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal, se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo.”

O texto do art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.060, de 21 de outubro de 1969, equiparou o crime de sonegação fiscal aos crimes de apropriação indébita, quanto à extinção da punibilidade, com a redação seguinte: “Aplica-se ao crime de sonegação fiscal, definido no art. 1.º da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita, quanto à extinção da punibilidade, com a redação que segue: “Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no art. 1.º da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11 da Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964 e no art. 2.º do Decreto-lei n.º 326, de 8 de maio de 1967. — Parágrafo único — O ressarcimento do dano não extingue a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando o infrator for reincidente, segundo definido na lei tributária.” (*Diário Oficial da União*, edição de 21 de outubro de 1969).

O art. 11 da Lei n.º 4.357 está assim concebido: “O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.”

Como causa igualmente extintiva da punibilidade, o parágrafo 2.º desse mesmo art. 11 consigna: “Extingue-se a punibilidade do crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante à Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos, excetuados os créditos restituíveis nos termos da Lei n.º 4155, de 28 de novembro de 1962.”

Ora, não ficou inteiramente sanada a inconveniência de se extinguir a punibilidade do agente, autor de crime doloso, pelo recolhimento do débito, ou em razão da compensação de créditos. Como diz SÉRGIO DO REGO MACHADO, o administrador quer receber do contribuinte o devido. Mesmo que se coloque o Direito Penal como cobrador. Para o jurista isto é imoral.” (*Direito penal financeiro*, in “Revista de Informação Legislativa”, julho-setembro de 1970, p. 178).

No mesmo sentido a opinião de HELENO C. FRAGOSO: “A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido antes do início da ação fiscal é medida que somente tem cabimento em infrações leves, não punidas com pena privativa da liberdade. É imoral que, em se tratando de *crime* e de fraude dolosamente praticada, o arrependimento após a consumação tenha o efeito de extinguir a punibilidade. Essa disposição compromete a eficácia intimidativa da lei e servirá para aumentar o preço da corrupção administrativa praticada pela fiscalização. A Comissão Revisora do projeto HUNGRIA, como é óbvio eliminou esse dispositivo.” (*Art. cit.*, p. 72). Impedindo a extinção da punibilidade desses crimes pelo ressarcimento do dano, relativamente ao infrator reincidente, minorou-se o defeito, mas não foi sanado.

A dificuldade que surge para a interpretação do texto está no fato de dizer “quando o infrator for reincidente, segundo definido na lei tributária, e não segundo o disposto na lei penal.”

O parágrafo único deste art. 2.º contém uma disposição que será, no mínimo, dispensável: “Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1.º e 6.º a sonegação fiscal anterior à vigência desta lei.” Realmente, não se concebe que o legislador brasileiro, senhor de tantas tradições honrosas, se permita uma afirmativa destas, que parece esquecer a existência do princípio da reserva legal, inscrito no art. 1.º do Código penal, aplicável à legislação especial ou à complementar quando não disponham de forma diversa. Assim sendo, a lei especial só deveria fazer referência ao assunto para dispor expressamente de maneira contrária ao Código penal, conforme estatui o art. 10 deste diploma legal.

Observa-se, de passagem, que ao contrário do que entendeu SÉRGIO DO REGO MACHADO, não nos parece que a Constituição do Brasil vigente haja omitido o princípio da reserva legal, pois o art. 153, § 16 repete, de forma sintética, o que vinha disposto nos parágrafos 25 e 27 do art. 141 da Constituição Federal de 1946. (Na opinião do aludido comentarista, “mais uma vez está demonstrado o desconhecimento cabal do legislador quanto aos princípios que informam o Direito Penal. Desconhece ele o art. 1.º do Código Penal, recentemente omitido em nossa última Carta Magna rompendo velha tradição.”)

O art. 3.º desta Lei n.º 4 729 é, pelos mesmos motivos, despidendo: “Somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal.” Nada há a acrescentar ao que ficou dito acima. Custa crer que o legislador o tenha incluído no corpo da lei, e que até hoje ali permaneça.

O art. 4.º é também um hino ao óbvio. Nada justifica a sua presença na lei: “A multa aplicada nos termos desta Lei será computada e recolhida, integralmente, como receita pública extraordinária.” Seria o caso de indagar-se das razões que teriam levado o legislador a incluir este artigo no texto de uma lei de caráter penal. Ou, então,

que outra qualificação se poderia dar à arrecadação dessa multa, senão a de receita pública, extraordinária. Mereceu o legislador esta crítica de HELENO CLÁUDIO FRAGOSO: “O art. 4.º da Lei n.º 4 729 é, igualmente, um texto perfeitamente inútil e decorativo, demonstrando o despreparo cruel do legislador.” (*Art. cit.*, p. 73).

O art. 5.º introduziu substitutivos aos parágrafos 1.º e 2.º do art. 334 do Código penal, criando novas figuras de contrabando e descaminho, com a seguinte redação: “§ 1.º — Incorre na mesma pena quem: a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho: c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. § 2.º — Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercício em residências. § 3.º — A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.”

O Código penal de 1969, em seu art. 375 encampou as alterações, *ipsis literis*, tornando-se alvo das mesmas críticas que, a seguir, endereçamos ao texto do art. 5.º e seus parágrafos, da Lei n.º 4 729.

Mantendo as formas delituosas previstas nas letras “a” e “b”, do parágrafo 1.º, do art. 334 do Código penal, a Lei n.º 4 729 criou duas novas figuras, nas letras “c” e “d”.

*Sub* letra “c” estão previstos comportamentos progressivos da ação de introduzir clandestinamente no País ou de importar fraudulentamente mercadoria de procedência estrangeira, ou a prática das mesmas ações com relação a tal mercadoria que saber ser produto de introdução clandestina ou de importação fraudulenta por parte de outrem.

Ora, no caso de comportamentos progressivos, somente o último fato delituoso é punível, para que não haja o *bis in idem*. No caso de saber o agente a procedência ilícita da mercadoria o inculpa como autor de receptação dolosa, não devendo ser punido a outro título. Ou, como sustenta HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, a ação final é um mero exaurimento do crime de contrabando, através do proveito, *fato posterior impunível* (art. cit., p. 73).

*Sub* letra “d” está descrito também, perfeitamente, crime de receptação. E a parte final desta alínea descreve um fato que pode não ser criminoso, mas que se torna tal em virtude da lei. Suponha-se que a mercadoria tenha entrado legalmente no país, mas esteja eventualmente *desacompanhada de documentação legal* pelo extravio desta. Ainda assim haverá o crime, segundo a letra da lei.

Embora a Comissão Revisora do Anteprojeto NELSON HUNGRIA houvesse expungido o erro, cancelando estas alíneas “c” e “d”, o legislador de 1969 as restaurou, como se viu, encampando as notórias impropriedades da lei especial.

O art. 6.º dispôs a respeito da responsabilidade, *in verbis*: “Quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concurrido para a prática da sonegação fiscal.”

Acreditamos que também aqui houve a introdução de um texto dispensável. A lei não precisava dizer o que é cediço na doutrina dominante. Mas, uma vez que o disse, merece encômios o legislador pela afirmação, nos parâ-

metros do direito positivo, do princípio da responsabilidade subjetiva, tomando a posição que entendemos correta.

A verdade é que o Direito tributário também prega este princípio e, no entanto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 136 estabeleceu o princípio da responsabilidade objetiva, como bem observou RUY BARBOSA NOGUEIRA: “Entretanto, a nosso ver, em contradição com todos esses princípios o art. 136 do Código estabeleceu que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, admitindo assim a possibilidade da arcaica concepção de infração puramente objetiva dentro da legislação tributária.” (*Direito Financeiro — Curso de Direito Tributário*, José Bushatsky Ed., 3.<sup>a</sup> ed., São Paulo, 1971, p. 165).

Portanto, e uma vez que o legislador penal entendeu de se pronunciar a respeito, melhor que o tenha feito no sentido certo, repudiando a responsabilidade objetiva.

### 3. Ação penal.

A matéria relativa à ação penal foi tratada no art. 7.º da Lei n. 4.729, assim redigido: “As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal, cabível. § 1.º — Se os elementos comprobatórios forem suficientes o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia. § 2.º — Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código do Processo Penal.”

A cabeça deste artigo impõe às autoridades administrativas o mesmo dever a que o art. 40 do Código de Processo Penal vigente sujeita os juizes ou tribunais. (Art.

40 — “Quando, em autos ou papéis de que conhecerem, os juizes ou tribunais verificarem a existência de crime de ação pública, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia.”).

Este dever é imposto sob pena de incidir o agente na prática da contravenção prevista no art. 66, n. I, da Lei das Contravenções Penais. (Art. 66 — “Deixar de comunicar à autoridade competente: I — crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública desde que a ação penal não dependa de representação;”).

Repetindo matéria já expressamente regulamentada por normas legais, parece que o art. 7.º da lei foi redundante. Por isso HELENO C. FRAGOSO o considera “inteiramente inútil”, (*Art. cit.*, p. 75). Pensamos de modo diferente, pois o legislador teve em mira apenas enfatizar o dever que incumbe às autoridades administrativas de zelar pela repressão aos crimes tributários. Alertados pelos dispositivos da lei especial, os responsáveis não se omitirão, como antes acontecia. Embora redundante, a recomendação tem o efeito prático suficientemente enfático para justificar a falta de técnica do legislador.

Os parágrafos 1.º e 2.º deste artigo dispõem sobre formas procedimentais, autorizando a dispensa do inquérito policial, no caso de serem suficientes os elementos carreados pela autoridade administrativa, ou a requisição de esclarecimentos, documentos ou diligências complementares pelo Ministério Público, na forma estabelecida pelo Código de Processo Penal, quando necessários.

A experiência tem demonstrado que, na prática, não deve ser dispensado o inquérito policial, mesmo nos casos em que a lei processual admite tal dispensa. Neste particular concordamos com a opinião de HELENO C. FRAGOSO de que “convém que se faça sempre o inquérito policial de modo a permitir que se apure a existência do delito,

em todas as suas características fundamentais.” (*Art. cit.* p. 76).

Embora a lei imponha às autoridades administrativas o dever de dar conhecimento ao Ministério Público dos elementos comprobatórios do delito em foco, não fica o particular impedido de fazê-lo, querendo, embora a isso não esteja obrigado.

O Decreto n. 57.609, de 7 de janeiro de 1966, regula e disciplina a ação das autoridades administrativas federais em casos de crimes de sonegação fiscal, reiterando a obrigação de remeterem ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração.

O Projeto de Lei n. 1.457, de 1973, encaminhado com a Mensagem n. 260/73, visando a alteração de dispositivos do Decreto-lei n. 1.004/69, que instituiu o Código Penal, no seu art. 3.º declara suprimido, entre outros, o art. 376 que trata dos delitos de fraude fiscal, dizendo a Exposição de Motivos desse Projeto de Lei que a matéria “deve continuar a ser regida em lei especial”. As correções e melhorias a que nos referimos, relativamente à redação dada pelo art. 376 do Código Penal, de 1969, ficaram sem efeito, permanecendo as criticadas imperfeições da Lei n. 729/65. Entendemos, em conclusão, que mesmo fora do Código penal de 1969, a matéria deveria receber o tratamento que lhe fora dado pela redação aprimorada do art. 376 aludido.