CONTRABANDO — SONEGAÇÃO FISCAL — EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE — PAGAMENTO DE TRIBUTO

— Não se aplica ao crime de contrabando ou descaminho o benefício da extinção da punibilidade nos termos do art. 18 § 2.º do Decreto-lei n.º 157, de 1967.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

M.F.-S.C. 400.403/72 — Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. "Aprovo o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, acolhido pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Publique-se, juntamente com o referido parecer, e restitua-se o processo à P.G.F.N." Parecer em anexo.

Extinção da punibilidade: no crime de sonegação fiscal, com o pagamento dos impostos e multas, até a propositura da ação penal. A regra contida no art. 18, parágrafo 2.º, do Decreto-lei n.º 157, de 10 de fevereiro de 1967. face ao art. 5.º, do Decreto-lei n.º 399, de 30 de dezembro de 1968, não se aplica à hipótese de contrabando ou descaminho.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional solicita parecer desta Procuradoria sobre julgado do Colendo Supremo Tribunal Federal, cuja ementa assim se acha redigida:

"Contrabando. Sua diferença da sonegação fiscal. Extinção da punibilidade. Lei n.º 4.729, de 1965. A faculdade de extinguir a punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, não se estende aos crimes de contrabando ou descaminho: está restrita à sonegação fiscal definida em lei. Recurso extraordinário conhecido e provido."

2. A hipótese dos autos versa sobre impetração de *habeas corpus* em favor do Creusa Torres Lage e Núbia de Vasconcelos, sob alegação de constrangimento ilegal de parte do Juiz Federal da Primeira Vara da Seção do Distrito Federal, quando recebeu denúncia — sem justa causa —, contra as pacientes, pela prática de contrabando.

3. O fato delituoso se teria caracterizado com a apreensão pelo Departamento de Polícia Federal, em Brasília, de 231 garrafas de *whisky* de fabricação escocesa, remetidas pela primeira paciente à segunda, de Belém para a Capital Federal, desacompanhadas do competente documentário fiscal.

4. No curso do inquérito policial, a paciente Creusa Lage requereu e efetivou, regularmente, o pagamento da quantia de Cr$ 30.359,03, correspondente ao valor da mercadoria, impostos e multas, pretendendo se beneficiar com isso dos efeitos da extinção da punibilidade, na forma da legislação em vigor.

5. Dos autos deste processo não consta notícia a respeito do deslinde da ação penal, circunstância essa irrelevante para o exame da matéria enfocada, exclusivamente de direito.

6. Saliente-se, desde logo, a divergência jurisprudencial suscitada entre o egrégio Tribunal de Recursos (que concedeu a ordem de *habeas corpus* em face da extinção da punibilidade, no caso concreto) e o excelso pretório, repelindo este a extensão da regra extintiva da pena às hipóteses de *contrabando* ou *descaminho*.

7. Tumultuário e conflitivo é o longo elenco das leis disciplinadoras da matéria — mercê de acelerada e intensa elaboração legislativa, onde o imperativo da urgência e necessidades de toda sorte comprometeram a *qualidade técnica* dos diversos textos. A situação mais se agravou pela absoluta ausência de *sistematização*.

8. No centro do campo penal-tributário surge como figura das mais importantes a chamada Lei de Sonegação Fiscal (Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965), introduzindo o "Crime de Sonegação Fiscal" no corpo penal-criminal. Delimitava o legislador o ambíguo e plurifacético domínio do direito tributário-penal e penal-tributário, conceituando precisamente as penas de *natureza criminal* e *tributária*.

9. *A Lei de Sonegação Fiscal*, longe de *definir* a nova entidade criminal, veio apenas suscitar controvérsias outras, posto que, na trilha dos velhos vícios de elaboração legislativa, extravasou seus lindes específicos para tratar de conceituações estranhas ao seu objeto: a sonegação fiscal como *crime*. Torna-se indispensável, assim, ligeira apreciação sobre o conteúdo, alcance e aplicação deste diploma legal.

10. *Prima facie*, parece-nos que as expressões "crime de sonegação fiscal" e "crimes de sonegação fiscal" se referem a *uma só entidade delituosa*. Há contudo, configuração múltipla de preceitos, aos quais se comina *uma mesma pena*.

Essa exegese se extrai do texto de sua ementa: "Define o *crime* de sonegação fiscal" e "dá outras providências". A pena — uma só — prevista, é de detenção de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

11. Todavia, laborando o legislador em manifesta impropriedade, precisamente na redação do artigo 2.º, vem de se referir à "punibilidade *dos crimes* previstos" na mesma lei.

12. Entendemos que o *crime de sonegação fiscal* está contido, exclusivamente, na primeira parte da Lei n.º 4.729/65. A segunda parte, não obstante, que "dá outras providências", limita-se a alterar a redação do art. 334, do Código Penal (contrabando ou descaminho).

13. O crime de sonegação fiscal emerge, assim, como *espécie* do gênero penal-tributário, dentro de grupamento criminal mais amplo, no qual se acham, também, catalogados, outros afins, como o contrabando ou descaminho (art. 334, do Código Penal), a apropriação indébita (artigo 168, do Código Penal), estendendo-se esta última figura: a) ao não recolhimento de importâncias relativas ao Imposto de Renda, adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas *fontes retentoras;* b) ao indevido crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, com base em "notas frias" ou de similar natureza; c) à falta de recolhimento do (extinto) Imposto do Selo (cf. art. 11, letras *a, b* e *c, da* Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964); d) à hipótese prevista no art. 11, da Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964 e art. 2.º, do Decreto-lei n.º 326, de 2 de maio de 1967; e a outras tantas.

14. À exceção do "crime de sonegação fiscal" — figura penal nova —, os demais ilícitos criminais apontados resultam de simples extensão conceitual de preceitos tradicionais, emprestando-se à infração fiscal *natureza penal*, mediante o deslocamento da matéria tributária para a área da criminalidade.

15. Anteriormente, diga-se como ilustração, o não-recolhimento de impostos pagos ao contribuinte de direito pelo contribuinte de fato (tributos indiretos) configurava, apenas, responsabilidade civil, colocando o infrator na posição de ser compelido, pela lei comum (tributária e civil) de reparar o dano, respondendo, também, pela imposição de *multas* (não penais-criminais, porém penais-tributárias), assim como pelos encargos da atualização monetária, juros de mora e, algumas vezes, multa de mora.

16. Presentemente, tendo sido, *ex vi legis*, posto o crédito tributário em questão, indevidamente apropriado por quem o exigiu, na qualidade de mero *retentor*, sob o amparo da lei criminal tornando-se, des-

tarte, bem jurídico penalmente tutelado, sobre se exigir a reparação civil do dano, inclusive com imposição de penalidades administrativas (tributárias), há também que se desenvolver a ação do Estado contra o infrator, para puní-lo pelo fato de haver violado uma *norma penal.*

17. Por certo, não há como se confundir essas distintas categorias de ilícitos, apesar de revelarem traços fenomenológicos comuns — e uma idêntica causa —, porquanto, de relação à sua natureza, alcance e extensão, assim como também quanto ao valor que a sociedade lhes empresta, têm características próprias; há o ilícito fiscal, o penal (tributário) e, em alguns casos, o ilícito civil.

18. Os ilícitos penais — sobre matéria tributária — sofreram um processo de absorção, incorporando-se ao Código Penal. Exemplo disso encontramos na Lei n.º ... 4.357, de 16 de julho de 1964 (art. 11), Decreto-lei n.º 326, de 8 de maio de 1967 (art. 2.º) e art. 2.º da própria Lei n.º 4.729/65 (art. 5.º), dispositivos esses que se dirigiram aos art. 168 e 334, do vigente diploma criminal.

19. Evidentemente, a metamorfose pela qual a norma fiscal se transforma em penal não implica no desaparecimento dos efeitos tributários ainda operantes, de sorte a permitir perfeita coexistência de ambas, nos estritos e precisos limites dos respectivos objeto, alcance e fins.

20. O fenômeno nada encerra de inédito, ou de excepcionalidade, existindo em áreas distintas da tributária, como por exemplo, no campo da saúde pública, da economia popular ou da segurança do Estado. Prescrições sanitárias são elevadas à categoria de *norma penal,* por oferecerem suficiente força e relevância, provocando, assim, o acionamento do aparelho repressivo, no sentido de tutelar particularmente o *bem jurídico,* no interesse da sociedade.

21. Todavia, o "Crime de Sonegação Fiscal", contrariamente aos demais ilícitos penais-tributários (contrabando ou descaminho, apropriação indébita, etc.) não se agregou a preceito criminal já incorporado ao Código Penal. Repita-se, trata-se de espécie de crime novo, fruto do desenvolvimento das relações econômicas e do conseqüente confronto Fisco-contribuinte. É espécie do gênero *ilícitos penais-tributários.*

22. As considerações extraídas do item anterior se pretendem úteis e suficientes para delimitar, com a desejável precisão, a seguinte questão prática: quando o legislador, — tratando de matéria penal-tributária —, utilizar a expressão "Crime de Sonegação Fiscal", estará se referindo apenas à nova espécie criminal; de outra parte, se o texto legal se referir a "Crimes Diversos dos de Sonegação Fiscal", naturalmente deve-se entender que tem em vista os demais crimes tributários, que se encontram capitulados no Código Penal.

23. Superadas as preliminares desenvolvidas, passemos à questão de fundo.

24. A extinção da pena, segundo a legislação em vigor, ou está prevista, em caráter geral, no próprio Código Penal (art. 108) ou mereceu tratamento específico, em outros diplomas dispersos. O art. 108, do Código Penal é de aplicação geral, compreendendo quaisquer hipóteses, inclusive as dos crimes tributários. Tal se daria, por exemplo, com a morte do sonegador.

25. A extinção da pena, no crime de sonegação fiscal, se acha contemplada no art. 2.º, da Lei n.º 4.729/65 e leis posteriores.

26. Em *crimes tributários* diversos dos de *sonegação fiscal,* a matéria está contida no art. 18, parágrafo 2.º, do Decreto-lei n.º 157:

"Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal de *natureza diversa da Lei n.º 4.729,* de 14 de julho de 1965, de-

corra 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."

27. Torna-se oportuno, a partir das premissas desenvolvidas, situar a aplicação da regra a que se dirigiu o legislador quando se referiu "a imputação penal de natureza diversa da Lei n.º 4.729, de 14.7.65". Cogitar-se-ia, forçosamente, dos ilícitos capitulados nos art. 168 e 334, do Código Penal (com a nova redação emprestada pela norma penal-tributária). E, no caso vertente, indaga-se sobre a figura do contrabando ou descaminho. Esta última hipótese, apenas, será objeto da análise a seguir.

28. Não discorreremos, aqui, sobre a figura do contrabando ou descaminho, em si, matéria essa objeto de milenar apreciação, por penalistas, sociólogos, filósofos, religiosos e toda sorte de elocubradores. No direito pátrio, o crime capitulado no atual art. 334, do Código Penal (art. 375, do novo código baixado com o Decreto-lei n.º ... 1.004, de 21 de outubro de 1969) já fora previsto no Código do Império (art. 177) e no diploma criminal de 1890 (art. 265). A Consolidação das Leis Penais estendia a conceituação delitual a uma série de fatos, à semelhança de legislação mais recente (v.g. Lei n.º 4.729/65). Doutrinariamente, o vocábulo "contrabando" difere do "descaminho", por se referir o primeiro à importação ou exportação fraudulenta de mercadorias, cuja entrada ou saída sejam absoluta ou relativamente proibidas e o último à falta de pagamento, total ou parcial, de direitos pela importação, exportação ou consumo de mercadorias.

29. O *contrabando*, regra geral, é crime contra a higiene, a moral, a segurança pública; o *descaminho*, diferentemente, ofende o erário, a receita tributária. Malgrado isso, o contrabando e o descaminho, na lei brasileira, figuram como um só *nomem juris*, conforme se vê do art. 334, do atual Código Penal, e art. 375, do novo código.

30. No sentido próprio de *contrabando*, à evidência, impossível se aplicar a norma extintiva do art. 18, § 2.º, do Decreto-lei n.º 157/67, porquanto nenhum imposto haveria a cobrar, pelo menos quando se trate de hipótese de proibição absoluta, vale dizer, quando haja proibição total de importar ou exportar a mercadoria. Algumas vezes, contudo, a importação ou exportação merece uma proibição relativa, sendo permitidas em determinadas condições ou circunstâncias.

31. Na hipótese de configurar a transgressão a espécie de *descaminho*, em outras palavras, quando seja permitida a importação ou a exportação da mercadoria, mas, não obstante, tenha o agente ilidido, total ou parcialmente, o pagamento dos direitos, aqui se poderia discutir a respeito da aplicabilidade do benefício da extinção da pena.

32. Todo descaminho importa em falta de recolhimento de tributo. No contrabando, não. Ao descaminho, como entidade à parte, associaríamos o delito do art. 168, do Código Penal, no que tange ao não-pagamento do imposto. E isto, obviamente, nos conduz ao delito de sonegação fiscal, exibindo todos eles, sem dúvida alguma, o mesmo traço econômico: ofensa ao erário.

33. Lícito se afiguraria, portanto, dissociar o conteúdo tributário do crime capitulado no art. 334, do Código Penal, quando surgisse sob a modalidade de *descaminho*? Se a resposta fosse afirmativa, por via de conseqüência, haveríamos que aceitar a aplicabilidade da regra da extinção da punibilidade a esses casos. Entretanto, de onde extrair força legal suficientemente forte para autorizar a assemelhação?

34. Ora, também se poderia aduzir que, quando o legislador, tradicionalmente, quis unificar, sob o aspecto penal, o contraban-

do e o descaminho é porque conferiu à natureza penal desta última entidade aspecto mais relevante absorvendo, assim, o conteúdo tributário. Nestas condições, a norma penal assume maior ênfase, sobrepujando a tributária. Seguiria a norma fiscal a criminal, regendo-se seus efeitos por esta última, e não por aquela.

35. Mais recentemente, encontramos em apoio desse entendimento, o texto do art. 5.º, do Decreto-lei n.º 399, de 30 de dezembro, de 1968, *ipsis litteris*:

"Art. 5.º Sem prejuízo dos tributos e demais gravames e das *sanções penais cabíveis*, e excetuadas as mercadorias abandonadas, as de importação proibida e as referidas no artigo 1.º, será convertida em multa igual ao valor comercial da respectiva mercadoria, a penalidade que implique em sua perda."

36. O texto, evidentemente, engloba além do *contrabando, propriamente dito*, também a hipótese do descaminho, pelo menos dentro da abrangência que lhes emprestou a Lei n.º 4.729/65:

"Art. 5.º No art. 334, do Código Penal, substituam-se os parágrafos 1.º e 2.º pelos seguintes:

§ 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."

37. Pois, de outro modo, não se poderia cogitar de converter pena de apreensão em multa (com a conseqüente devolução da mercadoria ao infrator) de conformidade com a regra do Decreto-lei n.º 399/68, à hipótese de *contrabando*. A se excluir o descaminho do âmbito dos efeitos desse dispositivo, perderia o mesmo o seu objeto, razão pela qual é de fazê-lo prevalecer, em respeito ao princípio segundo o qual o legislador não utiliza expressões desnecessárias.

38. Todavia, a aplicação da regra contida no Decreto-lei n.º 399/68 (devolução da mercadoria pela conversão da pena de apreensão em multa), implicaria em se sujeitar o *descaminho* aos efeitos da extinção da punibilidade prevista no Decreto-lei n.º 157/67 (art. 18, parágrafo 2.º)? Obviamente, não. A resposta nos é endereçada pelo próprio art. 5.º, do mencionado Decreto-lei n.º 399/68, que ressalva:

"... Sem prejuízo dos tributos e demais gravames e das *sanções penais cabíveis, e excetuadas as mercadorias abandonadas, as de importação proibida...*"

39. Como se vê, quando o legislador distinguiu o contrabando do descaminho, fê-lo apenas para *fins tributários* e, com isso, possibilitou o pagamento dos direitos de importação. Na hipótese de *contrabando*, é evidente, a regra da solução do crédito tributário não se daria, face à natureza daquele e inviabilidade desta (pressupostos de direito e de fato).

40. Todavia, mesmo *solvente* e *quite* o contribuinte, não estaria isento de *sanções criminais*, apesar de paga uma multa (em substituição à pena de perda da mercadoria) e da exigibilidade de tributos.

41. Em última análise, a exegese ora construída se tornou *norma corrente* com

a edição do Decreto-lei n.º 399/68 que pôs termo à controvertida questão, derrogando expressamente eventuais disposições legais em contrário, em especial o parágrafo 2.º, art. 18, do Decreto-lei n.º 157/67, se deste fosse possível extrair uma interpretação amplíssima a ponto de colocar o *descaminho sob* a égide do princípio da extintividade ali prevista.

42. Pelas razões expendidas entendemos não se aplicar ao crime previsto no art. 334, do Código Penal o benefício da extinção da punibilidade, nos termos do § 2.º, art. 18, do Decreto-lei n.º 157/67, pouco importando configurar a espécie em concreto *contrabando* ou *descaminho*, S.M.J.

43. À consideração do Senhor Procurador-Chefe.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 8 de fevereiro de 1973. *Alberto Nogueira.*

Subscrevo, integralmente, as considerações e conclusões do brilhante parecer.

2. Como demonstrado, a extinção de punibilidade de que trata o parágrafo 2.º do art. 18 do Decreto-lei n.º 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica ao crime previsto no art. 334 do Código Penal, com as modificações prescritas no art. 5.º da Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 3.º do Decreto-lei n.º 399 de 30 de dezembro de 1968, tanto na hipótese de *contrabando* como no caso de *descaminho*, doutrinariamente considerados.

3. A decisão do excelso pretório, no julgamento do recurso extraordinário n.º ... 72.102-D.F., consagra entendimento que também é sustentado por esta Procuradoria.

4. Restitua-se o processo ao Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional, sugerindo, *data venia*, seja a matéria submetida à elevada apreciação do Exmo. Senhor Ministro da Fazenda, com vistas a decisão normativa, que vincule o procedimento de todos os órgãos fazendários.

S.M.J.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 8 de fevereiro de 1973. *Cid Heráclito de Queiroz*, Procurador-Chefe.

Bônus da Unesco

Facilidades especiais para importações, sem saída de divisas nacionais.

Livros, revistas, materiais científicos e audiovisuais são obtidos através dos bônus da Unesco.

Os bônus são utilizados também para pagamentos de sociedades científicas e culturais, e de direitos autorais.

Atendem-se pedidos de bônus por correspondência.

Informações: Praia de Botafogo 186, Caixa Postal 21.120 Rio — GB — ZC-05 — Tel. 266-2856.