



**CONGRESSO**  
**LUSO – BRASILEIRO DE AUDITORES FISCAIS**  
São Paulo, 18 de junho de 2019

# **O MODELO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO SÉCULO XXI**

## **VISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL**

### **TRATAMENTO DADO AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO MUNDO**





**CONGRESSO**  
LUSO – BRASILEIRO DE AUDITORES FISCAIS

**ESTUDO COMPARADO SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE  
E ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil**

**Flávio Vilela Campos**  
**Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**



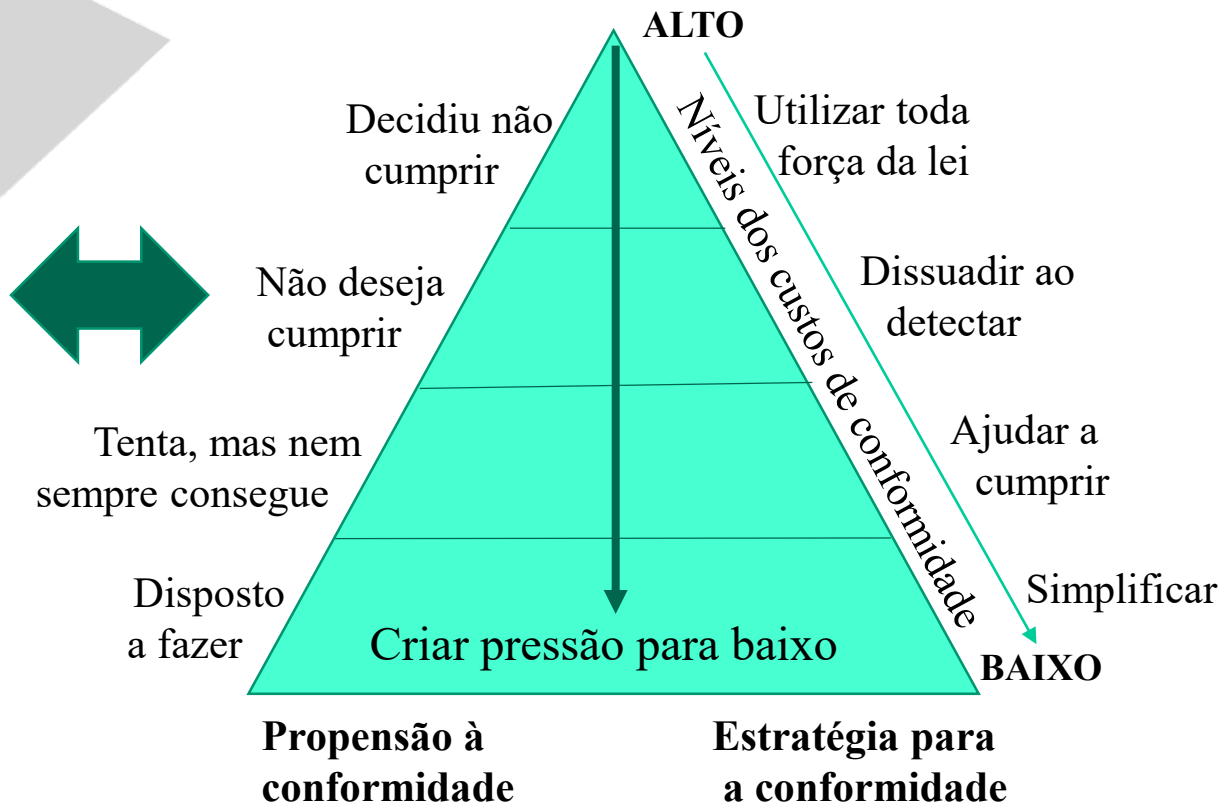
# ESPECTRO DE ATUAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO

## Modelo de Conformidade



Fatores que influenciam  
decisões e  
comportamento do contribuinte

<http://www.ird.govt.nz>



# MODELO DE CONFORMIDADE - ENFORCEMENT

---

- Simplificação Tributária
- Prêmios Conformidade - Penalidades Variáveis
- Simplificação do Processo Tributário
- Extinção de Parcelamentos Especiais, Anistias e Remissão
- Mecanismos de Enforcement
  - Garantias do Crédito Tributário
  - Regimes Especiais de Fiscalização
- Crimes Tributários



# Estratégia Específica para cada Segmento de Contribuinte

## Grandes

- Identifica Reorganizações Societárias
- Preparo Detalhado da Ação Fiscal
- **Foco no Planejamento Tributário Abusivo**

## Médios

- Uso de Informação
- Auditoria Externa
- **Informação → Seleção → Fiscalização direcionada**

## Pequenos

- Uso Intensivo de Tecnologia da Informação
- **Cruzamentos de Informação, Malhas Fiscais**



# Processo de Gerenciamento de Risco



Variação Patrimonial  
Descoberto



Movimentação Financeira  
Incompatível



Ganho De Capital



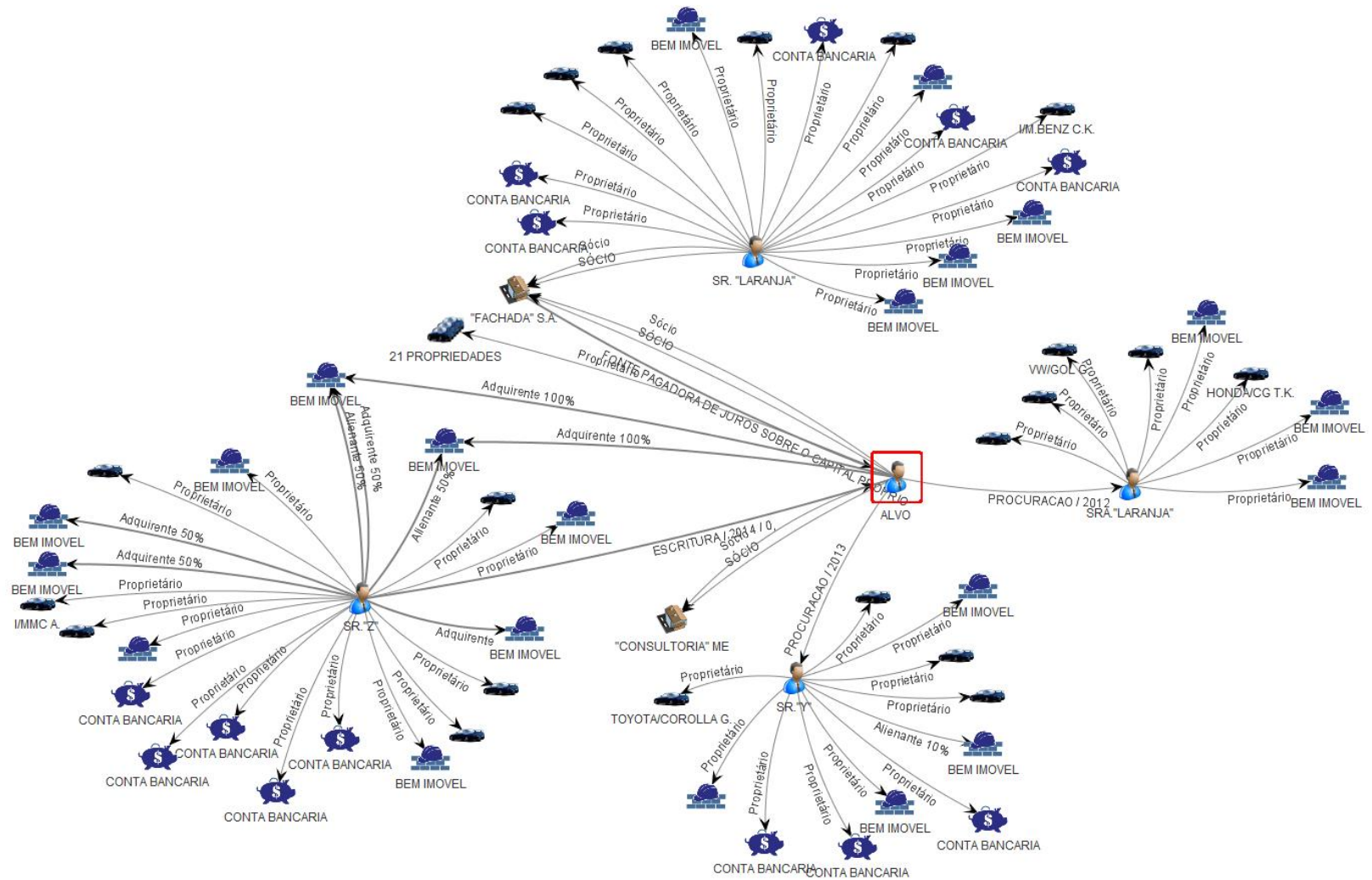
Pagamento Sem Causa



Omissão de Rendimento



# GRAFO DE RELACIONAMENTOS



# CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

---

- Lei nº 8.137/90 → Conduas que decorrem da utilização de meios fraudulentos para fins de reduzir ou suprimir tributo.
- Crimes de falsidade ideológica, falsidade material, uso de documento falso, estelionato e apropriação indébita → Crimes meio para suprimir ou reduzir tributos.
- Possibilidade de extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia.
- Ampliada nos diversos programas especiais de parcelamento para permitir a suspensão da pretensão punitiva durante o parcelamento do débito.





## CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

---

- A utilização de meio fraudulento provoca lesão ao direito do particular, o código penal prevê a possibilidade da redução de pena pela reparação do dano ou restituição da coisa, não existindo a possibilidade de extinção da pena pelo pagamento da expressão pecuniária equivalente à indenização pelo dano sofrido.
- A utilização do mesmo meio fraudulento para lesar toda a sociedade por subtração do tributo existe a possibilidade de extinguir totalmente a punibilidade pelo simples pagamento.
- **Clara afronta ao princípio da isonomia.**



# PESQUISA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

- Avaliar se esse modelo penal tributário brasileiro é o mais adequado para o tratamento de condutas dolosas de sonegação fiscal.
- Como enfrentam o crime tributário os demais Estados?
- Quais mecanismos utilizam para enfrentar a fraude tributária?
- Como a experiência internacional poderá auxiliar o aperfeiçoamento da legislação de crimes tributários no Brasil?



## PESQUISA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

Relativo ao Crime de Sonegação Fiscal (penalidade criminal) em seu País, solicito a gentileza de responder as questões abaixo:

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal?

Caso possível, solicito anexar a norma.

2 – Quais as penas previstas na legislação penal tributária para o crime de sonegação fiscal?

3 – Há possibilidade da extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal pelo pagamento do tributo? Caso positivo, em quais situações poderá ocorrer a extinção da punibilidade?

4 – Existe outra possibilidade de extinção da punibilidade pelo crime de sonegação fiscal?

## PESQUISA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

- Análise e modelagem dos resultados obtidos da legislação penal tributária em 38 países:
  - América do Norte: Canadá; Estados Unidos da América – EUA; México.
  - Europa: Alemanha; Áustria; Bélgica; Espanha; Finlândia; França; Holanda; Hungria; Inglaterra; Irlanda; Itália; Noruega; Polônia; Portugal; República Tcheca; Rússia; Suécia; Suíça.
  - América do Sul: Argentina; Chile; Colômbia; Paraguai; Uruguai.
  - América Central: Panamá.
  - Ásia: China; Índia; Indonésia, Japão; Malásia; Singapura.
  - Oceania: Austrália; Nova Zelândia.
  - África: África do Sul; Angola; Cabo Verde.

## O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

- Espanha, o crime de evasão fiscal “básico” é previsto quando o valor “sonegado” exceder cento e vinte mil euros, enquanto a evasão fiscal será agravada quando a “sonegação” for cometida com a ocorrência de uma das seguintes circunstâncias:
  - a) quando a quantia sonegada exceda a seiscentos mil euros;
  - b) que a sonegação seja cometida por meio de uma organização criminosa;
  - c) que a utilização de interpostas pessoas, negócios, instrumentos fiduciários, paraísos fiscais, territórios de nula tributação, ocultem ou dificultem a determinação da identidade do obrigado tributário ou do responsável pelo delito, a determinação da quantia sonegada, o patrimônio do obrigado ou responsável pelo delito.

## O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

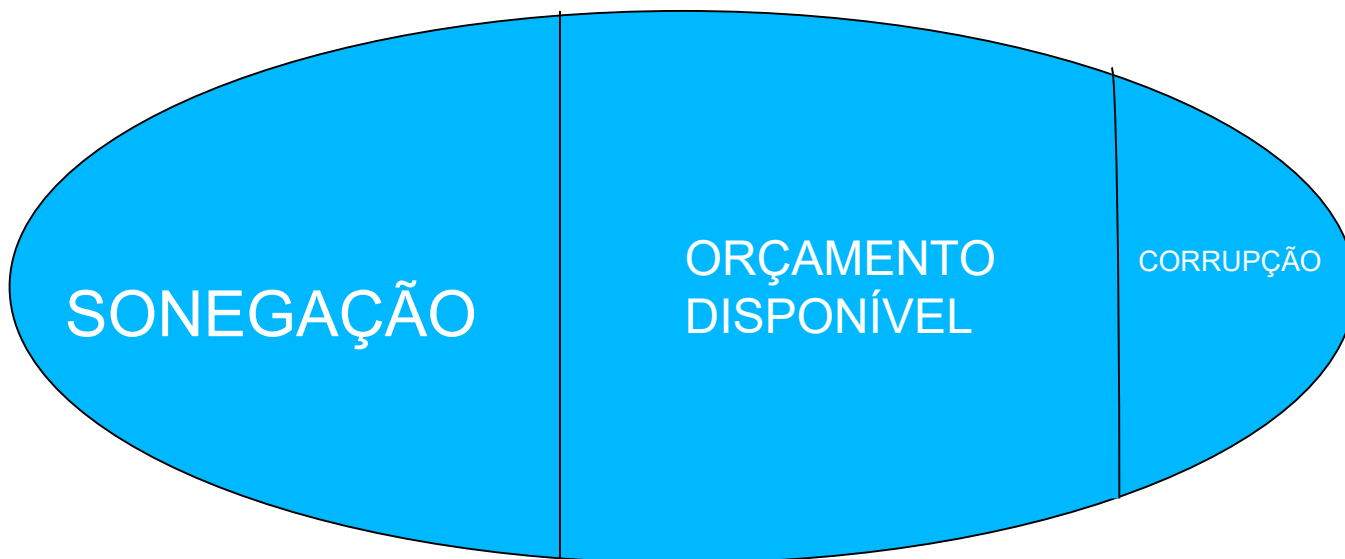
- Alemanha → casos **graves** será aplicada uma pena de seis meses a **dez anos de prisão**. Considera grave quando a pessoa: **deliberadamente subestima os impostos em larga escala (25.000 euros)** ou obtém vantagens fiscais injustificadas; abusa a sua autoridade ou posição como funcionário público; solicita a assistência de um funcionário público que abuse da sua autoridade ou cargo; **repetidamente** subestima impostos ou obtém vantagens fiscais injustificadas usando documentos falsificados ou forjados; atua como **membro de um grupo** formado com a finalidade de cometer repetidamente atos de sonegação.

## O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

- Hungria → não há um singular crime como "evasão fiscal" no Código Penal húngaro, no entanto, a perpetração de evasão fiscal é coberta por ato criminal da fraude orçamentária.

**Arrecadação potencial prevista na legislação (orçamento potencial)**



## O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

- Aplicação lei penal tributária apenas para condutas dolosas em 22 dos 38 países (58%), sendo previsto também o crime de “evasão fiscal” para conduta culposa em 16 países.
- Tipos penais se assemelham: normalmente são descritas condutas culposas ou dolosas que provoquem a evasão de tributos, que vão desde a omissão ou incorreção na prestação de informações e declarações; emissão de documentos falsos; escrituração com erro ou fraude; apropriação indébita de tributos retidos; recebimento fraudulento de restituições etc.
- Elementos que agravam ou qualificam o crime a utilização de fraude, interpostas pessoas, organizações criminosas, paraísos fiscais e o valor evadido.





## O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

- A pena máxima no Brasil para o crime contra a ordem tributária é de 5 anos, inferior em 37,5% à média dos países pesquisados que é de 8 anos.
- A grande maioria dos países aplicam, além da pena de prisão, a aplicação de multas pecuniárias que chegam à 10 vezes o valor do tributo evadido, sendo a média de 464%, quando aplicadas multas proporcionais ao valor sonegado, mais que o dobro que a maior penalidade administrativa por condutas dolosas de sonegação fiscal no Brasil, que chega ao máximo de 225% .



# O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

---

## CONCLUSÕES/PROPOSTAS

- Incluir o valor “evadido” como elemento do crime
- Criação do crime qualificado
  - Elevados valores sonegados
  - Caracterização da fraude
    - Provas forjadas
    - Utilização de interpostas pessoas
    - Utilização de empresas em paraísos fiscais
- Elevação da pena máxima para crime qualificado
- Graduação de multa em função da conduta, chegando a 500% do tributo sonegado

# EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

## CLASSIFICAÇÃO EM 04 GRUPOS:

A – países onde não há relação entre o pagamento do tributo devido e o respectivo crime de evasão fiscal;

B – países onde há previsão acerca da extinção da punibilidade, desde que obedecido o marco temporal estipulado, qual seja, o início da ação fiscal, para o pagamento espontâneo do tributo evadido;

C – países em que há previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (ou institutos com efeitos semelhantes, como suspensão da punibilidade e posterior extinção), porém são estabelecidos determinados critérios específicos para aplicação do instituto;

D – países em que há previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, sem determinação de um marco temporal específico, podendo ser após a apresentação da denúncia pelo órgão de acusação penal.

# EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

A – Países em que há independência entre o pagamento do tributo e o crime de evasão fiscal, podendo, em determinadas situações, caracterizar uma atenuante ou causa de redução de pena.

- Nesses países as instâncias fiscais e penais são independentes, não existindo a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo, sendo comum que o pagamento do tributo sirva de atenuante ou causa de redução de pena.

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

B - Países em que é prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início da ação fiscal, semelhante à denúncia espontânea no Brasil (autodenúncia liberadora da pena ou escusas absolutórias).

- Verifica-se que em alguns países, além de ser espontânea e anterior ao procedimento fiscal ou penal, há restrições de aplicação do instituto para determinadas circunstâncias.

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

- Alar Leite informa que “em 20.05.2010, o Bundesgerichtshof proferiu decisão polêmica (BGH 1 StR 577/09) sobre a configuração do instituto da autodenúncia liberadora de pena (Selbstanzeige) nos crimes tributários previsto no Código Tributário alemão (§ 371 e 55. Abgabenordnung — AO)”, na qual exigiu o “retorno completo à honestidade fiscal” para fins de aplicação do instituto. Ou seja, o tribunal Alemão foi ainda mais restritivo para aplicação do instituto da autodenúncia liberadora de pena.
- Itália – só crimes culposos.

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

C - Países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (ou institutos com efeitos semelhantes, como suspensão e posterior extinção), entretanto estabelecem situações e critérios para permitir a aplicação do instituto.

- Hungria exige que o pagamento ocorra antes da apresentação da acusação, bem como restringe a aplicação do instituto quando o crime for cometido em associação criminal com cúmplices ou em escala comercial.
- Rússia só admite a extinção da punibilidade pela primeira vez, sendo vedada no caso de reincidência.

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

D - Países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo mesmo após a instrução processual penal.

- Em geral, são estipuladas algumas condições ou prazos para extinção do crime pelo pagamento.
- Panamá tem claro o objetivo das sanções por defraudação fiscal (que entendem não ser crime) de induzir ao pagamento de multa de 5 a 10 vezes a sonegação fiscal, motivo que com seu pagamento a pena será extinta.



# EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

- Singapura prevê a extinção da punibilidade do crime, desde que o pagamento ocorra antes do início de procedimento fiscal, conforme programa de divulgação voluntária de tributos (VPD). Entretanto, poderá haver acordo durante o processo de investigação pelo crime de evasão fiscal, com o objetivo de extinção do procedimento penal.
- Portugal, em que pese a Administração Tributária informar a existência de apenas atenuação especial da pena pelo pagamento, há a figura da suspensão da execução da pena de prisão condicionada ao pagamento, situação em que é extinta a punibilidade do crime, mesmo após a condenação. Entretanto há limitação da aplicação da suspensão da pena até o prazo de 5 anos da condenação, bem como a possibilidade de aplicação, em complemento ao tributo e acréscimos legais, de multa penal.

# EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO COMPARATIVO ENTRE OS PAÍSES

PAÍS	CLASSIFICAÇÃO
ANGOLA	A
AUSTRÁLIA	A
BÉLGICA	A
CHILE	A
FINLÂNDIA	A
FRANÇA	A
JAPÃO	A
NOVA ZELÂNDIA	A
SUÉCIA	A
URUGUAI	A

PAÍS	CLASSIFICAÇÃO
AFRICA DO SUL	B
ALEMANHA	B
ARGENTINA	B
AUSTRIA	B
ESPANHA	B
EUA	B
HOLANDA	B
IRLANDA	B
ITÁLIA	B
NORUEGA	B
POLÔNIA	B
SUÍÇA	B

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO COMPARATIVO ENTRE OS PAÍSES

PAÍS	CLASSIFICAÇÃO
CABO VERDE	C
CANADÁ	C
CHINA	C
HUNGRIA	C
ÍNDIA	C
INDONÉSIA	C
INGLATERRA	C
PARAGUAI	C
RÚSSIA	C

PAÍS	CLASSIFICAÇÃO
BRASIL	D
COLOMBIA	D
MALÁSIA	D
MÉXICO	D
PANAMÁ	D
PORTUGUAL	D
REPÚBLICA TCHECA	D
SINGAPURA	D



## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

- 82% dos países pesquisados há severas restrições para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo evadido, sendo que o modelo penal tributário brasileiro não encontra paradigma em nenhum país, sendo todos países (38) mais restritivos para a aplicação do instituto.
- A experiência internacional deixa evidente que o instituto, quando utilizado, pode ser aplicado apenas em determinadas situações, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento fiscal ou penal, bem como não aplicáveis a determinadas condutas reiteradas de fraude, com utilização de interpostas pessoas e outros subterfúgios fraudulentos.

# EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

---

## CONCLUSÕES/PROPOSTAS

- Modelo da “denúncia espontânea” (autodenúncia liberadora da pena), tal qual se exemplifica o modelo alemão (país de origem do instituto).
- Restrições à extinção da punibilidade do crime para infrações graves, pela reincidência, prática reiterada, utilização de interpostas pessoas e paraísos fiscais, ou seja, não ser possível para situações onde se estrutura modelos de fraude tributária.
- Pagamentos dos tributos e multas após início da ação fiscal como causa de redução de pena.

# CRIME TRIBUTÁRIO NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

PÁIS	TIPO SUBJETIVO	TIPO OBJETIVO VALOR	PENA MÁXIMA ANOS	MULTA	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
ANGOLA	Doloso	Não	5	300%	A
AUSTRÁLIA	Doloso	Não	20	Sim	A
BÉLGICA	Doloso	Não	5	US\$ 573.000	A
CHILE	Doloso	Não	15	500%	A
FINLÂNDIA	Doloso/Culposo	Sim	4	Sim	A
FRANÇA	Doloso	Não informado	10	US\$ 115.000	A
JAPÃO	Doloso/Culposo	Não	10	US\$ 90.000	A
NOVA ZELÂNDIA	Doloso	Não	7	US\$ 36.250	A
SUÉCIA	Doloso	Sim	6	Não informado	A
URUGUAI	Doloso	Não	6	Não informado	A



# CRIME TRIBUTÁRIO NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

PÁIS	TIPO SUBJETIVO	TIPO OBJETIVO VALOR	PENA MÁXIMA ANOS	MULTA	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
AFRICA DO SUL	Doloso/Culposo	Não	5	200%	B
ALEMANHA	Doloso	Sim	10	Sim	B
ARGENTINA	Doloso	Sim	9	1000%	B
AUSTRIA	Doloso	Sim	10	400%	B
ESPANHA	Doloso/Culposo	Sim	6	600%	B
EUA	Doloso	Não	5	US\$ 500.000	B
HOLANDA	Doloso/Culposo	Não informado	6	US\$ 941.000	B
IRLANDA	Doloso/Culposo	Não	5	US\$ 146.000	B
ITÁLIA	Doloso/Culposo	Sim	6	Não informado	B
NORUEGA	Doloso/Culposo	Sim	6	Sim	B
POLÔNIA	Doloso	Sim	5	US\$ 5.000.000	B
SUÍÇA	Doloso	Não	3	300%	B



# CRIME TRIBUTÁRIO NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

PÁIS	TIPO SUBJETIVO	TIPO OBJETIVO VALOR	PENA MÁXIMA ANOS	MULTA	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
CABO VERDE	Doloso	Não	8	US\$ 2.582.000	C
CANADÁ	Doloso/Culposo	Não	14	200%	C
CHINA	Doloso/Culposo	Sim	Perpétua	500%	C
HUNGRIA	Doloso	Sim	10	Não informado	C
ÍNDIA	Doloso	Não	7	Sim	C
INDONÉSIA	Doloso/Culposo	Não	6	600%	C
INGLATERRA	Doloso	Não	Perpétua	Ilimitado	C
PARAGUAI	Doloso	Sim	10	Não informado	C
RÚSSIA	Doloso/Culposo	Sim	6	Sim	C



# CRIME TRIBUTÁRIO NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

PÁIS	TIPO SUBJETIVO	TIPO OBJETIVO VALOR	PENA MÁXIMA ANOS	MULTA	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
BRASIL	Doloso	Não	5	225%	D
COLOMBIA	Doloso/Culposo	Não	9	200%	D
MALÁSIA	Doloso/Culposo	Não	3	300%	D
MÉXICO	Doloso/Culposo	Sim	13,5	Não informado	D
PANAMÁ	Doloso	Não	5	1000%	D
PORTUGUAL	Doloso	Sim	8	US\$ 22.600.000	D
REPÚBLICA TCHECA	Doloso	Sim	8	Sim	D
SINGAPURA	Doloso/Culposo	Sim	5	400%	D



**LUSO – BRASILEIRO DE AUDITORES FISCAIS**  
**CONGRESSO**

**ESTUDO COMPARADO SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE  
E ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS:**  
paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil

<https://www.ciat.org/estudio-comparado-sobre-la-extincion-de-la-punibilidad-y-elementos-fundamentales-de-los-crimenes-tributarios-paralelo-entre-la-experiencia-internacional-y-el-modelo-adoptado-en-brasil/>

**Flávio Vilela Campos**  
**Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**