

**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

RESUMO

O tributo é a principal fonte de recursos para o financiamento do Estado, constituindo crime a sua subtração por meio de conduta fraudulenta, que, no Brasil, poderá ter extinta sua punibilidade pelo pagamento do tributo, a qualquer tempo, nos termos da atual jurisprudência e recorrentes parcelamentos especiais. O presente trabalho buscou avaliar a legislação penal tributária internacional para melhor entender como os demais Estados enfrentam o crime tributário, em especial o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, conhecendo quais mecanismos utilizam nesse propósito, de forma a melhor fundamentar, no Direito Comparado, a construção de proposta de aperfeiçoamento da legislação nacional. Foram analisados alguns elementos do tipo penal e o instituto da extinção da punibilidade em 38 países pesquisados. Constatou-se que a realidade brasileira de extinção da punibilidade pelo pagamento do valor evadido, com reduções de multa, e a qualquer tempo, não guarda paradigma em nenhum dos países pesquisados, sendo que a grande maioria dos países apresentam severas restrições para utilização do instituto. Da análise dos modelos pesquisados também se verifica, para aperfeiçoamento do modelo brasileiro do crime tributário, a importância da inclusão do valor como elemento do crime; a criação de tipo penal qualificado; a elevação das penas máxima de reclusão e das multas pecuniárias.

Palavras Chave: Crime contra a ordem tributária. Sonegação. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Evasão tributária no direito comparado.

ABSTRACT

Tax is the main resource for financing the State, constituting a crime this subtraction by fraudulent conduct, which in Brazil may have extinguished its punishment by payment of the tax at any time, in accordance with the current jurisprudence and recurring special installments. The present work sought to evaluate international tax evasion law to better understand how other states face the tax crime, especially the institute of punishment extinction by payment of the tax, knowing which mechanisms they use in this purpose, in order to better ground, based in the Law Compared, the construction of a proposal to improve the national legislation. It was analyzed some elements of the criminal type and the possibility of punishment extinction in 38 countries surveyed. It was verified that the Brazilian reality of punishment extinction by payment of the evaded value, with reductions of fine, and at any time, has no paradigm in any of the countries surveyed, and the vast majority of countries have severe restrictions on the use of the institute. From the analysis of the researched models, to improve de Brazilian model of tax evasion crime, is also verified the importance of the value as an element of crime; creation of a qualified criminal type; and elevation of maximum penalty of imprisonment and fines.

Keywords: Tax evasion crime. Punishment extinction by the payment of the tax. Tax evasion on comparative law.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	9
2 – O CRIME TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	14
3 - A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA NO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	16
4 – A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	21
4.1 – O TIPO PENAL NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	21
4.2 – PREVISÕES DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	29
4.2.1 – <i>Análise do Instituto da Extinção da Punibilidade do Crime Tributário ..</i>	<i>42</i>
5 – PARALELO ENTRE A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E O MODELO ADOTADO NO BRASIL.....	50
6 - CONCLUSÕES	52
REFERÊNCIAS	54
TABELA 1 – COMPILAÇÃO PESQUISA - CRIME TRIBUTÁRIO NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	66
APÊNDICE A – SÍNTESE DE ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TIPOS PENAIS NOS PAÍSES PESQUISADOS.....	67
APÊNDICE B – SÍNTESE DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME TRIBUTÁRIO PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NOS PAÍSES PESQUISADOS.....	88
ANEXO A – RESPOSTAS AOS QUESTIONÁRIOS - LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA.....	101
1. ÁFRICA DO SUL.....	101
2. ALEMANHA	103
3. ANGOLA	108

4.	ARGENTINA.....	110
5.	AUSTRÁLIA	115
6.	ÁUSTRIA.....	117
7.	BÉLGICA.....	122
8.	CABO VERDE.....	124
9.	CANADÁ.....	126
10.	CHILE	132
11.	CHINA	134
12.	COLÔMBIA.....	143
13.	ESPAÑA.....	145
14.	ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA - EUA	147
15.	FINLÂNDIA	151
16.	FRANÇA.....	152
17.	HOLANDA	153
18.	HUNGRIA.....	159
19.	ÍNDIA.....	163
20.	INDONÉSIA	168
21.	INGLATERRA.....	170
22.	IRLANDA	172
23.	ITÁLIA.....	174
24.	JAPÃO.....	176
25.	MALÁSIA.....	178
26.	MÉXICO	180
27.	NORUEGA.....	182

28.	NOVA ZELÂNDIA.....	185
29.	PANAMÁ.....	187
30.	PARAGUAI	189
31.	POLÔNIA.....	191
32.	PORTUGAL.....	193
33.	REPÚBLICA TCHECA	195
34.	RÚSSIA	198
35.	SINGAPURA	201
36.	SUÉCIA.....	204
37.	SUIÇA	205
38.	URUGUAI.....	207

1 - INTRODUÇÃO

O Brasil passa por constantes escândalos políticos, desnudados nos últimos anos com a maior operação de combate à corrupção já empreendida pelas instituições de Estado, conhecida como operação “Lava Jato”. Políticos e empresários assumem o “caixa-dois” publicamente, bem como o parlamento tenta apresentar emenda a um projeto de lei para anistiar esse crime em campanhas eleitorais.¹

Os crimes de sonegação e de corrupção podem ser vistos como duas faces de uma mesma moeda, ou seja, ambos subtraem os recursos previstos pelo legislador para formação do patrimônio público capaz de cumprir com os objetivos constitucionais modificadores da realidade social de um país com tamanha desigualdade.

Num contexto de Estado fiscal², no qual os tributos são a principal fonte de recursos para o financiamento da atuação estatal e são fundamentados na solidariedade social, sua subtração em grande monta e mediante conduta fraudulenta inviabiliza a atuação estatal em prol da sociedade.³

A utilização de meios fraudulentos em face de particulares são tipificadas em crimes como falsidade ideológica⁴, falsidade material⁵, uso de documento falso⁶, estelionato⁷ e

¹DI CUNTO, Raphael e RESENDE, Thiago. *Câmara surpreende e pode votar projeto para anistiar caixa dois hoje*. Valor Econômico. Disponível em <<http://www.valor.com.br/politica/4715035/camara-surpreende-e-pode-votar-projeto-para-anistiar-caixa-dois-hoje>>. Acesso em 19 de set. 2016.

² O Estado fiscal reserva a atividade econômica à iniciativa privada, sendo o tributo sua mais importante fonte de receita.

³GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In GRECO, Marco Aurélio, & GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

⁴Código Penal: “art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.”

⁵Código Penal: “Art. 298 - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro.”

⁶Código Penal: “Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302.”

⁷Código Penal: “Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento.”

apropriação indébita⁸. Esses crimes, quando utilizados para suprimir ou reduzir tributos, são considerados crimes meio⁹ para caracterização do crime contra a ordem tributária.¹⁰

Cabe aqui diferenciar o ilícito administrativo tributário, caracterizado pela simples inobservância da norma tributária, no qual não se afere a culpabilidade do agente¹¹, sendo punido, em especial, por meio de penas pecuniárias. Ao contrário, no ilícito penal tributário, será caracterizada a conduta dolosa do agente para, utilizando artifício fraudulento, subtrair ou reduzir tributos.¹²

A título de exemplo, um contribuinte que, por erro na interpretação da legislação tributária, declara uma despesa com vacina, por entender dedutível, em seu imposto sobre a renda, comete um ilícito administrativo tributário. Ao contrário, um contribuinte que adquire notas fiscais ou recibos que não constituam uma real prestação de serviço (por exemplo recibos médicos “frios”), inserindo essas informações em sua declaração para deixar de pagar seu imposto sobre a renda, terá agido de forma dolosa (com intenção) para suprimir ou reduzir tributo, cometendo assim ilícito penal tributário.

⁸Código Penal: “Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção.”

⁹“Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase formal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.” BITENCOURT. Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: parte geral*, volume 1. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 179.

¹⁰ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 66-88.

¹¹Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172/1966. “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

¹²RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário: Questões relevantes*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.41.

No Brasil os crimes tributários se encontram tipificados pela Lei nº 8.137/90¹³, a qual prescreve condutas que decorrem da utilização de meios fraudulentos para fins de reduzir ou suprimir tributo.¹⁴

Entretanto, o art. 34 da Lei nº 9.249/95¹⁵ também prevê a possibilidade de extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia, tendo sido ampliada nos diversos programas especiais de parcelamento para permitir a suspensão da pretensão punitiva durante o parcelamento do débito.¹⁶

Ocorre que, quando 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

¹³“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

¹⁴Os crimes previdenciários estão prescritos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal brasileiro.

¹⁵Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

¹⁶Lei 9.964/00. Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

Lei 10.684/03. Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.”

expressão pecuniária equivalente à indenização pelo dano sofrido.¹⁷ Ao contrário, para 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. Verifica-se clara afronta ao princípio da isonomia.¹⁸

Essa medida, ao contrário de, numa visão utilitarista, garantir o provimento da arrecadação dos tributos sonegados, incentiva a prática delitiva, que poderá ser suprida pelo pagamento do tributo na eventual hipótese de ser descoberta pela atuação fiscal do órgão tributante, provocando, assim, uma redução no cumprimento voluntário da arrecadação.¹⁹

Dessa forma, da análise da experiência internacional, pretende-se avaliar se esse modelo penal tributário brasileiro é o mais adequado para o tratamento de condutas dolosas de sonegação fiscal. Buscou-se responder relevantes questões sobre o tema, tais como: 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? Que outros mecanismos dispõe a Administração Tributária para garantia do crédito tributário?

Pelas pesquisas preliminares realizadas²⁰, constatou-se que na Suécia²¹, França²², Chile²³, Alemanha²⁴ e Espanha²⁵, não existe a possibilidade de extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo, em especial quando esse pagamento não ocorre de forma espontânea. Tampouco existe a possibilidade da suspensão da pretensão punitiva pelo simples parcelamento do tributo devido. Ademais, constatou-se na experiência internacional

¹⁷Código Penal. “Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)”

¹⁸CAMPOS, Flávio Vilela. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no crime contra a ordem tributária*. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Poços de Caldas: Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul – Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG, 2008, p. 60-61.

¹⁹ROCHA, Maria Fáuda Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. *Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?*. Londria: Scientia Iuris, v.16, n.2, p.207, dez. 2012.

²⁰CAMPOS, Flávio Vilela. Obra citada, p. 54-56.

²¹JOSEFSSON, Carl. *Resposta consulta legislação penal tributária da Suécia. Embaixada Suécia*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 27 abr. 2006.

²²BRUCHET, Bernard. *Resposta consulta legislação penal tributária da França*. Direction General D’Impôts. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 31 jul. 2006.

²³CHILE. *Decreto-Lei 830/74. Código Tributário*. Disponível em <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

²⁴RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 55.

²⁵RIOS, Rodrigo Sánchez. Obra citada, p. 55-6.

diversos outros mecanismos de constrição patrimonial, que promovem maior eficiência arrecadatória, delimitando de forma mais clara o papel subsidiário do crime tributário, em situações que o dolo, pela utilização de artifício fraudulento esteja claramente identificado.

Para desenvolvimento do trabalho, foi realizada pesquisa do tipo descritiva, com levantamento bibliográfico, documental e por levantamento de dados a partir de aplicação de questionário²⁶ relativo à legislação penal tributária em diversos países, sem nenhuma restrição, pois se buscou retratar como o tema é tratado nos diversos países, fazendo-se abordagem qualitativa e indutiva das informações coletadas.

Contou-se com a prestigiosa colaboração do CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias) que encaminhou o questionário aos seus 39 países-membros. Ademais, o autor buscou o encaminhamento direto do questionário para as respectivas embaixadas dos países no Brasil. Dentre os países priorizados buscou-se os membros do Mercosul, BRICS, obter representação em todos os continentes, bem como aqueles com maior representação no PIB global.

Dos países objeto da pesquisa, obteve-se êxito na resposta de 35, as quais foram complementadas com a pesquisa da respectiva lei penal tributária, bem como de consultas pela internet do tema na respectiva Administração Tributária. Ademais, foi possível a construção das principais questões objeto do questionário para outros 3 países, permitindo a análise e modelagem dos resultados obtidos da legislação penal tributária em 38 Estados.²⁷

²⁶Relativo 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?
- 5 – Quais outros instrumentos são utilizados para garantir a eficiência arrecadatória, bem como reafirmar o caráter ilícito da sonegação? Há outros mecanismos, como bloqueio de bens ou qualquer outro tipo de constrição patrimonial, com a finalidade de garantir melhor eficiência arrecadatória?

²⁷África do Sul; Alemanha; Angola; Argentina; Austrália; Áustria; Bélgica; Cabo Verde; Canadá; Chile; China; Colômbia; Espanha; Estados Unidos da América; Finlândia; França; Holanda; Hungria; Índia; Indonésia; Inglaterra; Irlanda; Itália; Japão; Malásia; México; Noruega; Nova Zelândia; Panamá; Paraguai; Polônia; Portugal; República Tcheca; Rússia; Singapura; Suécia; Suíça; Uruguai.

2 – O CRIME TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A evolução da sociedade alçou constituir modelo de Estado fiscal, no qual o tributo foi elevado como o principal instrumento para seu financiamento, constituindo meio para realização de objetivos fundamentais para mudança da realidade social, como a redistribuição de renda e a promoção do bem-estar social, conhecido como welfare state.²⁸

No Estado Social de Direito, o Direito Penal é elevado a não só proteger direitos individuais, ganhando contornos para proteção de direitos difusos, visando a garantia e satisfação de instrumentos para a proteção da coletividade, constituindo o Direito Penal Econômico instrumento para a proteção da ordem econômica, visando o regular funcionamento da economia.²⁹

O crime tributário surge nesse contexto, no qual o Estado necessita dos tributos para o regular financiamento de suas atividades, bem como para o cumprimento dos objetivos constitucionais prescritos. Nesse modelo de Estado, a não contribuição com o dever tributário de solidariedade social imposto pela Constituição e leis tributárias, constitui infração que, a depender da conduta, merece a tutela do Direito Penal, como última *ratio* de política social.³⁰

Infrações como a falsidade ideológica, falsidade material, uso de documento falso, apropriação indébita, estelionato já se encontravam prescritas no Código Penal de 1940, entretanto, a jurisprudência sempre rechaçou a criminalização de tais condutas para fins de evasão fiscal, entendendo necessitar o crime tributário de tipo penal próprio.³¹

A Lei nº 3.807/60, em seu art. 86, pela primeira vez equiparou o crime de apropriação indébita na esfera tributária. Entretanto, foi a Lei nº 4.729/65 que definiu uma série de tipos penais tributários, designados genericamente como sonegação fiscal, criando assim o crime tributário no Brasil.

²⁸MACPHERSON, C. B. *Ascensão e queda da justiça econômica e outros ensaios* (trad. MONJARDIM, Luiz Alberto). São Paulo: Paz e Terra, 1991, p. 19.

GODOI, Marciano Seabra. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio & GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-8.

²⁹RIGHI, Esteban. *Derecho penal económico comparado*. Madrid: Derecho Reunidas. 1991. p.12, *apud* EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

³⁰RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal, temas de direito penal económico*. S.l: Ed. Revista dos Tribunais, 2000. p. 181, *apud* FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Mallheiros, 2002, p. 26.

³¹ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 52.

O crime de “evasão” fiscal no Brasil encontra-se disciplinado pela Lei nº 8.137/90, que regulou inteiramente o crime em substituição à Lei nº 4.729/65, denominando de crime contra a ordem tributária.

Como se pode verificar, a Lei nº 8.137/90 dispôs em seu artigo primeiro crime de resultado, exigindo a supressão ou redução de tributos, enquanto no artigo segundo previu crimes formais, no qual se exige a simples conduta para configuração do tipo penal. Trata-se, em geral, de condutas de falsidade material ou ideológica, uso de documentos falsos, apropriação indébita ou estelionato, contra a administração tributária, utilizando-se de condutas dolosas com o fim de supressão ou redução de tributos.

Conforme disposto na introdução, a presente pesquisa busca analisar crime tributário na legislação estrangeira, visando identificar suas características e elementos fundamentais, que possam contribuir no aperfeiçoamento na legislação nacional, em especial quanto à extinção do crime pelo pagamento do tributo. Dessa forma, o presente trabalho não enfrentará a análise de cada um dos tipos penais, sua evolução e fundamentos, remetendo-se o leitor para doutrinas específicas, como se destaca.³²

32 BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem Tributária*. São Paulo; Saraiva, 2013; MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2015; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2015.

3 - A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA NO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo não tem origem nacional, já se encontrando presente na legislação alemã há mais de um século,³³ como autodenúncia liberadora da pena, que se caracteriza pela regularização voluntária e antes do conhecimento do fato pela autoridade tributária.

Bitencourt e Monteiro entendem o fundamento da “extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo” análogo ao instituto da desistência voluntária, na medida que tem por objetivo que o autor do crime assuma um comportamento político-criminalmente valioso, com a promessa de impunidade.³⁴

As cláusulas de regularização fiscal, mesmo no modelo alemão e espanhol de autodenúncia liberadora da pena, ocorrem quando o crime de “evasão fiscal” já se encontra consumado. Ao contrário, na desistência voluntária o crime ainda não se consumou, motivo que o agente só irá responder pelos atos já praticados. Destarte, em que pese tenham fundamento num comportamento político-criminalmente valioso, em nosso entender, o instituto mais se assemelha ao arrependimento posterior, quando nos crimes sem violência ou grave ameaça à pessoa, é reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia, por ato voluntário do agente. Entretanto, no Código Penal brasileiro, sua consequência é a redução da pena em um a dois terços, ao contrário do pagamento do tributo sonegado que extingue a pena.³⁵

No Brasil, o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo convive com o crime tributário desde sua instituição, quando a Lei nº 4.357/64 ao criar a hipótese de apropriação indébita por equiparação (art. 11), também previu a extinção da punibilidade (deixava de ser punível) pelo recolhimento dos débitos antes da decisão administrativa de primeira instância.³⁶

33RÍO, Miguel Ángel Iglesias. *La regularización fiscal em el delito de defraudación tributaria*. Valência: Tirant lo Blanch, 2003, p. 37, *apud* BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

³⁴BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Obra citada, p. 83.

³⁵“Arrependimento posterior (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)”

³⁶“Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

A Lei nº 8.137/90 previu em seu art. 14 a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária quando o agente promovesse o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Referida hipótese foi posteriormente revogada pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91.³⁷

Entretanto, o art. 34 da Lei nº 9.249/95 retomou a previsão da extinção da punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.³⁸

Tal situação, contudo, foi inovada quando a Lei nº 9.964/00 instituiu o programa de recuperação fiscal – REFIS, estabelecendo norma de suspensão da pretensão punitiva.³⁹ No mesmo sentido dispôs a Lei nº 10.684/03, quando da instituição do parcelamento de débitos

a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;

b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado no-s livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;

c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

§ 1º 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. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 3 1991)

§ 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 3 1991.)”(destaquei)

³⁷“Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991)”

³⁸“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

³⁹“Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2o O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.”

(PAES)⁴⁰, bem como a Lei nº 11.941/2009, que deixou claro que o parcelamento suspende a pretensão punitiva, que só será extinta com o pagamento integral do débito.⁴¹

O art. 6º da Lei nº 12.382/2011, deu nova redação ao art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁴², dispondo que a suspensão da pretensão punitiva dos crimes tributários pelo parcelamento só ocorrerá desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Entende-se que o legislador, ao alterar o art. 83 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.382/2011, buscou deixar claro que os permissivos legais dispostos nas leis de parcelamentos especiais anteriormente citadas foram de aplicação restrita para aquelas situações, reafirmando que a permissão para extinção da punibilidade dos crimes tributários estaria limitada para antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Nesse sentido, Bitencourt e Monteiro manifestam entendimento de que a possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do débito após

⁴⁰“Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

⁴¹ “Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.”

⁴²“Art. 83. (...)

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.”

o recebimento da denúncia tem aplicação adstrita às situações e prazos prescritos nas leis especiais de parcelamento citadas, *verbis*:

As legislações mais recentes não revogam, contudo, o art. 34 da Lei n. 9.249/95. Isso porque a Lei n. 9.964/2000, a Lei n. 10.684/2003 e a Lei n. 11.941/2009 disciplinam especificamente as hipóteses de parcelamento do débito tributário (Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, Parcelamento Especial – PAES, Parcelamento Excepcional – PAEX), projetando seus efeitos somente sobre a casuística por cada uma dessas leis, dentro do marco temporal fixado pelo legislador. Isso significa, finalmente, que não existem problemas quanto à vigência simultânea dos aludidos diplomas legais, os quais surtirão efeitos sobre os casos especificamente contemplados em cada um.⁴³

Entretanto, em que pese a respeitável posição doutrinária, bem como as alterações dispostas pela Lei nº 12.382/2011, o STF, por meio do Habeas Corpus 116.828/SP, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, em 13/08/2013, manifestou o entendimento que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no §2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.

3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente.

4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual **prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.** ⁴⁴(destaquei)

No mesmo sentido, nos embargos de declaração da ação penal 516/DF (AP 516 ED/DF), em 05/12/2013, o voto Ministro Luiz Fux, redator para o acórdão:

3.1 A extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário encontra respaldo na regra prevista no artigo 69 da Lei nº 11.941/2009, que não disciplina qualquer limite ou restrição em desfavor do agente, merecendo, no ponto, recordar a locução do Ministro Sepúlveda Pertence no Habeas Corpus nº 81.929/RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003: ‘a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal

⁴³BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Obra citada, p. 87.

⁴⁴BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC 116.828/SP, Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4681853>>. Acesso em 31 de jul. 2017.

nos crimes contra a ordem tributário é apenas uma forma reforçada de execução fiscal.⁴⁵

A jurisprudência se mantém hígida nos termos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 128.245, São Paulo, em 23/08/2016, em julgamento de apropriação indébita previdenciária:

1. Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes.⁴⁶

Conforme se depreende da análise do instituto da extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo no Brasil, constata-se que o legislador adotou posicionamentos distintos ao longo do tempo ou em razão da situação. Em poucos momentos não prevendo sua aplicação (quando da revogação do art. 14 da Lei nº 8.137/90 pela Lei nº 8.383/91); limitando sua aplicação para antes da decisão administrativa de primeira instância (Lei nº 4.357/64), ou do recebimento da denúncia (Lei nº 8.137/90 e 9.249/95); ou mesmo sem limitação temporal, conforme disposto em alguns parcelamentos especiais (Lei nº 10.684/03 e 11.941/09).

A ampliação do prazo para aplicação do instituto pelas Leis nº 9.249/95 e posteriormente ampliada pelas leis de parcelamentos especiais, ganhou eco na jurisprudência do STF que entendeu estender o benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito, a qualquer tempo, para todas as situações (e não somente para aquelas restritas situações previstas nos parcelamentos especiais), mesmo após a edição da Lei nº 12.382/2011.

Destarte, no Brasil, nos termos da atual jurisprudência do STF, a punibilidade do crime contra a ordem tributária é extinta pelo pagamento do débito, a qualquer tempo.

⁴⁵BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno. AP 516 ED/DF, Relator Min. Ayres Britto. Redator p/ acórdão Min Luiz Fux. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>>. Acesso em 31 de jul. 2017.

⁴⁶BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. RHC 128245/SP, Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>>. Acesso em 31 de jul. 2017.

4 – A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

No presente trabalho, aplicou-se questionário de pesquisa junto às administrações tributárias de países de maior relevância internacional, em especial pelos membros e colaboradores do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, membros do Mercosul, BRICS, que pudessem representar todos os continentes, bem como aqueles com maior representação no PIB global.

Obteve-se resposta ao questionário de 35 países, que foram complementados por análise na própria lei penal tributária do país, consultas a sites da respectiva Administração Tributária e materiais bibliográficos. Também foi realizada pesquisa e “construída resposta” ao questionário para Alemanha, França e Cabo Verde, totalizando a análise do crime de “evasão fiscal” em 38 países, assim enumerados:

- 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.

Abaixo, apresenta-se o questionário aplicado:

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?
- 5 – Quais outros instrumentos são utilizados para garantir a eficiência arrecadatória, bem como reafirmar o caráter ilícito da sonegação? Há outros mecanismos, como bloqueio de bens ou qualquer outro tipo de constrição patrimonial, com a finalidade de garantir melhor eficiência arrecadatória?

4.1 – O Tipo Penal na Experiência Internacional

Da análise dos tipos penais prescritos nos países pesquisados, constata-se que prevalece a 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.

Os 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. São elementos que agravam ou qualificam o crime a utilização de fraude, interpostas pessoas, organizações criminosas, paraísos fiscais e o valor evadido.

O valor evadido é utilizado como elemento do tipo penal de evasão fiscal em 17 dos 38 países pesquisados (45%). A título de exemplo, na 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.⁴⁷

O Código Tributário Alemão disciplina que em 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

⁴⁷ESPAÑA. *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Artículo 305 bis. Disponível em: <http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1>. Acesso em 01 de out. 2017.

“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscentos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.”

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.⁴⁸

Na Argentina, para evasão agravada, além de multa de até 10 vezes o tributo evadido, a pena chega a 9 anos de prisão. Caracteriza a evasão agravada: o valor sonegado anual superior a 4.000.000 de pesos (US\$ 249.600)⁴⁹; se envolver interpostas pessoas e o valor superior a 800.000 pesos (US\$ 49.920); se houver utilização de faturas ou documentos equivalentes falsos.⁵⁰

São prescritas penas de prisão, que, normalmente são cumuladas com multas. A pena máxima de prisão varia de 3 anos na Suíça a 20 anos na Austrália e até prisão perpétua na Inglaterra e China. Considerando para fins de cálculo a possibilidade de prisão perpétua da

⁴⁸ALEMANHA. *Abgabenordnung - The Fiscal Code of Germany* (inglês – Estados Unidos). Section 370. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf>. Acesso em 19 de out. 2017. “Section 370 - Tax evasion

(...)

(3) In particularly serious cases, a penalty of between six months and ten years’ imprisonment shall be imposed. A case shall generally be deemed to be particularly serious where the perpetrator

1. deliberately understates taxes on a large scale or derives unwarranted tax advantages,
2. abuses his authority or position as a public official or European public official (section 11(1) number 2a of the Criminal Code),
3. solicits the assistance of a public official or European public official (section 11(1) number 2a of the Criminal Code) who abuses his authority or position,
4. repeatedly understates taxes or derives unwarranted tax advantages by using falsified or forged documents, or
5. as a member of a group formed for the purpose of repeatedly committing acts pursuant to subsection (1) above, understates value-added taxes or excise duties or derives unwarranted VAT or excise duty advantages.”

⁴⁹ Cotação peso Argentino/US\$=0,0624 em 07/06/2017. Disponível em: <<https://br.investing.com>>. Acesso em 07 de jun. 2017.

⁵⁰ARGENTINA. *Ley Penal Tributaria - Ley 24.769/1997*. Artículo 2º. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>>. Acesso em 19 de out. 2017.

“Evasión agravada

ARTICULO 2º — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

(Artículo sustituido por art. 2º de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)”

Inglaterra e China como 20 anos, contata-se uma média de pena máxima de 8 anos, sendo a mediana (valor que fica ao centro do conjunto dos países) de 6,5 anos, conforme consolidado na tabela 1 deste trabalho.

Apenas 6 (16%) países não informaram a previsão de multas penais para os crimes de evasão fiscal, sendo nos demais países, prescritas penalidades que chegam a dez vezes (Argentina e Panamá)⁵¹ o valor do tributo evadido, ou os valores são arbitrados sobre determinados limites, como, por exemplo, em Portugal chega ao limite máximo de 22 milhões de dólares (país com maior limite de valor).⁵² Nos 14 países que indicaram a aplicação de multa

⁵¹ARGENTINA. *Ley n° 11.683, texto ordenado en 1998*. Artículo 46 (redação dada pela Ley n° 25.795/2003). Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

“El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, **será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces** del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”(destaquei)

PANAMÁ. *Código Fiscal de la República de Panamá. Ley n° 8/1956*. Disponível em: <https://panama.eregulations.org/media/codigo%20fiscal_1.pdf>. Acesso em 19 de ago. 2017.

“Artículo 752. Incurrir en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

1. El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos.

(...)

11. El que realice actos o convenciones o utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro el beneficio establecido en la Ley 3 de 1985.

12. El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes al régimen establecido en la Ley 3 de 1985 y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales, con el fin de obtener o aumentar dicho régimen.

13. El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los numerales 11 y 12. (Numerales 11 a 13 adicionados por la ley 29 de 2008.)

(...)

La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará **con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos a cinco años.**”(destaquei)

⁵²PORTUGAL. *Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001)*. Artigo 12 e 15. Disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/RGIT/index_rgit.htm>. Acesso em 19 de ago. 2017.

“Artigo 12.º

Penas aplicáveis aos crimes tributários

(...)

2 - Aos crimes tributários cometidos por pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é aplicável a pena de multa de 20 até 1920 dias.

3 - Sem prejuízo dos limites estabelecidos no número anterior e salvo disposição em contrário, os limites mínimo e máximo das penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

(...)

Artigo 15.º

penal em percentual do tributo evadido foi apurada uma média de multas máximas de 464% e mediana de 400% (vide tabela 1). Normalmente os índices de multa máximos são aplicados em situações de fraudes graves, com utilização de interpostas pessoas e/ou organização criminosa (“evasão fiscal qualificada”).

Merece destaque que na Hungria, o Código Penal (Act C de 2012 on the Criminal Code)⁵³ contém disposições sobre fraude orçamentária. Na verdade, não há um singular crime

Pena de multa

1 - Cada dia de multa corresponde a uma quantia entre € 1 e € 500, tratando-se de pessoas singulares, e entre € 5 e € 5000, tratando-se de pessoas colectivas ou entidades equiparadas, que o tribunal fixa em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos.”

Nos termos dos art. 12, incisos 2 e 3, a pena para pessoa jurídica poderá chegar 3.840 dias multas, que tem limite máximo de € 5000. Assim, a pena máxima em Portugal poderá chegar a € 19,2 milhões, equivalente a US\$ 22,6 milhões em 19/08/2017 (relação entre a cotação do euro e dólar dos Estados Unidos de 1,1767 em 19/08/2017, cotação disponível em: <<https://economia.uol.com.br/cotacoes/>>. Acesso em 19 de out. 2017.

⁵³HUNGRIA. *Act C de 2012 on the Criminal Code* (inglês – Estados Unidos). Section 396. Disponível em: <file:///D:/Users/69873070672/Downloads/HUNGARY_Criminal_Code_of_2012_en.pdf>. Acesso em 19 de ago. 2017.

BUDGET FRAUD

“SECTION 396

(1) Any person who:

a) induces a person to hold or continue to hold a false belief, or suppresses known facts in connection with any budget payment obligation or with any funds paid or payable from the budget, or makes a false statement to this extent;

b) unlawfully claims any advantage made available in connection with budget payment obligations; or

c) uses funds paid or payable from the budget for purposes other than those authorized;

and thereby causes financial loss to one or more budgets, is guilty of misdemeanor punishable by imprisonment not exceeding two years.

(2) The penalty shall be imprisonment not exceeding three years for a felony if:

a) the budget fraud results in considerable financial loss; or

b) the budget fraud defined in Subsection (1) is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(3) The penalty shall be imprisonment between one to five years if:

a) the budget fraud results in substantial financial loss; or

b) the budget fraud results in considerable financial loss and is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(4) The penalty shall be imprisonment between two to eight years if:

a) the budget fraud results in particularly considerable financial loss; or

b) the budget fraud results in substantial financial loss and is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(5) The penalty shall be imprisonment between five to ten years if:

a) the budget fraud results in particularly substantial financial loss; or

b) the budget fraud results in particularly considerable financial loss and is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(6) Any person who manufactures, obtains, stores, sells or trades any excise goods in the absence of the criteria specified in the Act on Excise Taxes and Special Regulations on the Marketing of Excise Goods or in other legislation enacted by authorization of this Act, or without an official permit, and thereby causes financial loss to the central budget, shall be punishable in accordance with Subsections (1)-(5).

(7) Any person who either does not comply or inadequately complies with the settlement, accounting or notification obligations relating to funds paid or payable from the budget, or makes a false statement to this extent,

como "evasão fiscal" no Código Penal húngaro, no entanto, a perpetração de evasão fiscal é coberta por ato criminal da fraude orçamentária.

Os crimes contra o orçamento, dos quais se inclui os crimes tributários são punidos com prisão de até 10 anos, quando a fraude orçamentária resulta em perdas financeiras particularmente consideráveis e é cometida em associação criminal com cúmplices ou em escala comercial.

Destarte, a Hungria, ao incluir o crime tributário nos crimes contra o orçamento, deixa claro em sua legislação que a sonegação e corrupção tem fundamentos comuns, qual seja, a subtração de patrimônio público previsto pela sociedade para satisfação das necessidades prescritas pela Constituição.

Da análise dos tipos penais nos países pesquisados, verifica-se que há grande semelhança entre as condutas tipificadas como crime de “evasão tributária” nos diversos países e o tipo penal do crime contra a ordem tributária no Brasil, encontrando-se a legislação brasileira aderente à maior parte dos países, em que pese exista algumas redundâncias e ambiguidades em sua redação, as quais poderão ser objeto de maior aprofundamento em publicações específicas.⁵⁴

Entretanto, diferencia o Brasil ao não haver previsão do valor evadido como elemento do tipo ou circunstâncias que agravam ou qualificam o crime, como a utilização de fraude, de interpostas pessoas, paraísos fiscais e organizações criminosas.

Quando caracterizada a utilização de organizações criminosas no Brasil, tal situação

or uses a false, counterfeit or forged document or instrument, is guilty of a felony punishable by imprisonment not exceeding three years.

(8) The penalty may be reduced without limitation if the perpetrator provides compensation for the financial loss caused by the budget fraud referred to in Subsections (1)-(6) before the indictment is filed. This provision shall not apply if the criminal offense is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(9) For the purposes of this Section:

a) ‘budget’ shall mean the sub-systems of the central budget - including the budgets of social security funds and extra-budgetary funds -, budgets and/or funds managed by or on behalf of international organizations and budgets and/or funds managed by or on behalf of the European Union. In respect of crimes committed in connection with funds paid or payable from a budget, ‘budget’ shall also mean - in addition to the above - budgets and/or funds managed by or on behalf of a foreign State;

b) ‘financial loss’ shall mean any loss of revenue stemming from non-compliance with any budget payment obligation, as well as the claiming of funds from a budget unlawfully or the use of funds paid or payable from a budget for purposes other than those authorized.”

⁵⁴BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem Tributária*. São Paulo; Saraiva, 2013; MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2015; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2015.

é tipificada em crime próprio, nos termos da Lei nº 12.850/2013.⁵⁵

No que tange ao valor evadido, a legislação brasileira não o considera como elemento do crime tributário. De toda forma, a jurisprudência do STJ tem aplicado o princípio da insignificância para valores inferiores ao estabelecido para o ajuizamento de execuções fiscais, nos termos do art. 20 da Lei nº 10.522/02, de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).⁵⁶ O STF tem considerado a atualização no patamar previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/02 pelas Portarias nº 75 e 130/2012 do Ministério da fazenda, de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), para aplicação do referido princípio.⁵⁷

Entende-se que, na esteira de diversos países pesquisados, a legislação brasileira deveria incluir o valor “evadido” como elemento do crime, de forma que pequenos valores evadidos não sofram a tutela do Direito Penal. Ao contrário, valores de elevada monta, como os milhões e bilhões que se vê constantemente sonogados, demandam situação qualificadora,

⁵⁵“Art. 1º Esta Lei define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal a ser aplicado.

§ 1º Considera-se organização criminosa a associação de 4 (quatro) ou mais pessoas estruturalmente ordenada e caracterizada pela divisão de tarefas, ainda que informalmente, com objetivo de obter, direta ou indiretamente, vantagem de qualquer natureza, mediante a prática de infrações penais cujas penas máximas sejam superiores a 4 (quatro) anos, ou que sejam de caráter transnacional.”

⁵⁶BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. AgRg nos EAREsp 522775 / MG, Relator Min. Nefi Cordeiro. DJ 27/03/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402626544&dt_publicacao=27/03/2017>. Acesso em 19 de ago. 2017.

“BRASIL. STJ. PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INSIGNIFICÂNCIA. DÉBITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR AO LIMITE DE R\$ 10.000,00. AFASTAMENTO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. 1. A Terceira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.393.317, em 12/11/2014, firmou a compreensão de ser aplicável o princípio da insignificância aos débitos tributários até o limite de R\$ 10.000,00, mesmo após a atualização do valor do ajuizamento da execução fiscal, previsto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, pelas Portarias n. 75 e 130 do Ministério da Fazenda. 2. O valor do tributo iludido de R\$ 12.700,00 ultrapassa o parâmetro estabelecido pela orientação jurisprudencial do STJ.”

⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC 136984/SP, Relator Min. Rosa Weber. DJe-049 15/03/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12567859>>. Acesso em 04 de set. 2017.

“HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, na avaliação da insignificância, o patamar previsto no art. 20 da Lei 10.522/2002, com a atualização das Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Descaminho envolvendo elisão de tributos federais no montante de R\$ 19.892,68 (dezenove mil, oitocentos e noventa e dois reais e sessenta e oito centavos) enseja o reconhecimento da atipicidade material do delito pela aplicação do princípio da insignificância. 4. Ordem de habeas corpus concedida para reconhecer a atipicidade da conduta imputada ao paciente, com o restabelecimento do juízo de rejeição da denúncia exarado pelo magistrado de primeiro grau.”

pois provocam elevado dano à sociedade, situação que claramente aflige o patrimônio público ou os recursos previstos para cumprimento da função social do tributo.

Da mesma forma, sugere-se a diferenciação de situações com clara caracterização da fraude, com provas forjadas, com a utilização de interpostas pessoas e empresas em paraísos fiscais, que, ao nosso entender, devem ensejar situação qualificadora.

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. Como ficou constatado, 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%⁵⁸.

Salienta-se que nos termos dos art. 49 e 60⁵⁹ do Código Penal, a pena de multa tem como limite máximo a expressão de 360 dias-multa, sendo este limitado a 5 vezes o maior

⁵⁸BRASIL. Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Art. 44. I, §1º e 2º:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

⁵⁹“Art. 49 - A pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. Será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 1º - O valor do dia-multa será fixado pelo juiz não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)”

“Art. 60 - Na fixação da pena de multa o juiz deve atender, principalmente, à situação econômica do réu. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 1º - A multa pode ser aumentada até o triplo, se o juiz considerar que, em virtude da situação econômica do réu, é ineficaz, embora aplicada no máximo. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)”

salário mínimo nacional, podendo ainda ser triplicada (em virtude da situação econômica do réu) perfazendo atualmente um limite no valor de 5.400 salários mínimos, equivalente a R\$ 5.059.800,00 (considerando o atual salário mínimo de R\$ 937,00). Este valor, além de raramente aplicado, algumas vezes resta pequeno diante de elevados valores objetos de sonegação por grandes corporações.

Nesse ponto, entende-se que deve ser revisitada as questões de multas aplicadas por condutas dolosas de sonegação no Brasil, pois na situação de crime tributário, não se está a falar de princípio da não utilização do tributo com efeito de confisco, mas em multa pela conduta dolosa do agente com o fim de fraudar a ordem tributária para suprimir ou reduzir tributo. É certo que a multa administrativa qualificada pela conduta dolosa, aplicada pela Autoridade Fiscal é distinta da multa penal aplicada pela Juiz, entretanto há necessidade de melhor adequação dos instrumentos punitivos, de forma distinguir a aplicação de multas pecuniárias por inadimplência ou erro, em contraposição a condutas dolosas (em diversos graus) de sonegação.

O apêndice A apresenta síntese dos tipos penais nos países pesquisados.

4.2 – Previsões de Extinção da Punibilidade

Conforme questionário anteriormente transcrito, foram aplicadas as seguintes perguntas aos países objeto da pesquisa:

- “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?”

Da análise das respostas apresentadas pelos 38 países pesquisados, foram sistematizados os modelos analisados em 4 grupos:

- 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;
- 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;

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 estabelece situações e critérios para permitir a aplicação do instituto;

D - países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo mesmo após a apresentação da “denúncia” pelo órgão de acusação penal (“Ministério Público”).

Relaciona-se, a seguir, compilação das respostas relativas ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos países pesquisados, distribuídos conforme grupos acima descritos, que poderá ser visualizada de forma sintética na tabela 1.

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.

Dez países (26% da pesquisa) guardam independência entre a esfera fiscal e penal. São eles: Angola, Austrália, Bélgica, Chile, Finlândia, França, Japão, Nova Zelândia, Suécia, Uruguai.

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.

A título de exemplo, destaca-se:

Na Austrália, a Administração Tributária da Austrália (Australian Taxation Office – ATO) não pode se comprometer a um contribuinte suspeito de cometer um crime fiscal que a ação judicial não será prosseguida se for alcançado um acordo sobre o pagamento de impostos.

No entanto, a imposição de penalidades civis e qualquer imposto pago são fatores que podem ser considerados pelo tribunal quando as sentenças são impostas.⁶⁰

Na legislação penal tributária chilena não existem escusas absolutórias (autodenúncia liberadora da pena). O fato de o contribuinte infrator pagar o montante do prejuízo causado antes do início do processo criminal não extingue a ação penal, entretanto o

⁶⁰BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Austrália*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Australian Taxation Office – ATO, constantes no anexo IV.

pagamento se configura como uma circunstância atenuante para a responsabilidade penal, nos termos do artigo 111 do Código Tributário.⁶¹

A Finlândia não prevê a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo. O pagamento de tributos pode ser levado em consideração como motivo para reduzir a punição ao determinar a sentença, nos termos do Capítulo 6, seção 6, parágrafo 6 (3) do Código Penal da Finlândia.⁶²

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).

Doze países (32% da pesquisa) permitem a extinção da punibilidade do crime tributário desde que a declaração voluntária e o pagamento ocorram antes do início do procedimento fiscal (ou penal). São eles: África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Espanha, Estados Unidos da América, Holanda, Irlanda, Itália, Noruega, Polônia, Suíça.

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, como é demonstrado nos exemplos a seguir.

Na Alemanha, quando o imposto sonegado exceda o montante de 25.000 euros por ato; caso exista um caso particularmente grave, como participação de funcionário público, prática reiterada usando documentos falsificados e prática de evasão por meio de organização criminosa.⁶³

⁶¹CHILE. *Decreto-Lei 830/74. Código Tributário. Art. 111.* Disponível em <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

“Art. 111. En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal, como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán causales atenuantes de responsabilidad penal.”

⁶²BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Finlândia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 28 mar. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Finlândia, constantes no anexo IV.

⁶³ALEMANHA. *Abgabenordnung - The Fiscal Code of Germany* (inglês – Estados Unidos) Section 371. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf>. Acesso em 19 de ago. 2017. “Section 371 - Voluntary disclosure of tax evasion

(1) Whoever, in relation to all tax crimes for a type of tax, fully corrects the incorrect particulars submitted to the revenue authority, supplements the incomplete particulars submitted to the revenue authority or furnishes the

Alaor Leite informa que “em 20.05.2010, o Bundesgerichtshof proferiu decisão polêmica (BGH I 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.⁶⁴

revenue authority with the previously omitted particulars shall not be punished pursuant to section 370 on account of these tax crimes. The information provided must cover all tax crimes for one type of tax that have not become time-barred, and at least all tax crimes for one type of tax within the last 10 calendar years.

(2) Exemption from punishment shall not apply if,

1. prior to the correction, supplementation or subsequent furnishing of particulars in connection with voluntarily disclosed tax crimes that have not become time-barred,

a) the person involved in the act, his representative, the beneficiary as referred to in section 370(1), or the beneficiary's representative has been notified of an audit order in accordance with section 196, limited to the material and temporal scope of the ordered external audit, or

b) the person involved in the act or his representative has been notified of the initiation of criminal proceedings or administrative fine proceedings, or

c) a public official from the revenue authority has already appeared for the purpose of carrying out a tax audit, limited to the material and temporal scope of the external audit, or

d) a public official has already appeared for the purpose of investigating a tax crime or tax-related administrative offence, or

e) a public official from the revenue authority has already appeared and provided proof of identity for the purpose of conducting a VAT inspection in accordance with section 27b of the VAT Act, a wages tax inspection in accordance with section 42g of the Income Tax Act or an inspection in accordance with other tax law provisions, or

2. one of the tax crimes had already been fully or partially detected at the time of the correction, supplementation or subsequent furnishing of particulars and the perpetrator knew this or should have expected this upon due consideration of the facts of the case,

3. the tax understated pursuant to section 370(1) or the unwarranted tax advantage derived by someone for himself or for another person exceeds the amount of 25,000 euros per act, or

4. a particularly serious case exists as specified in section 370(3), second sentence, numbers 2 to 5.

(...)”

“Section 370 - Tax evasion

(...) ”

(3) In particularly serious cases, a penalty of between six months and ten years' imprisonment shall be imposed. A case shall generally be deemed to be particularly serious where the perpetrator

1. deliberately understates taxes on a large scale or derives unwarranted tax advantages,

2. abuses his authority or position as a public official or European public official (section 11(1) number 2a of the Criminal Code),

3. solicits the assistance of a public official or European public official (section 11(1) number 2a of the Criminal Code) who abuses his authority or position,

4. repeatedly understates taxes or derives unwarranted tax advantages by using falsified or forged documents, or

5. as a member of a group formed for the purpose of repeatedly committing acts pursuant to subsection (1) above, understates value-added taxes or excise duties or derives unwarranted VAT or excise duty advantages.”

⁶⁴LEITE, Alaor. *Abolição da Chamada Autodenúncia Liberadora da Pena no Direito Penal Tributário Alemão?* Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão. São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 19, v. 90. mai-jun. 2011, p. 113.

Na Espanha, poderão os juízes ou tribunais reduzir a pena, sempre que antes que transcorram dois meses desde a citação judicial como imputado, o contribuinte satisfaça a dívida tributária e reconheça judicialmente os fatos objeto do delito. Também será aplicável aos partícipes do crime tributário, em delitos distintos do contribuinte, quando colaborem ativamente para obtenção de provas decisivas para identificação ou captura de outros responsáveis, para o completo esclarecimento dos fatos delitivos, para localização do patrimônio do contribuinte e de outros responsáveis pelo crime.⁶⁵

A Itália só permite a autodenúncia liberadora da pena para sonegação culposa, impedindo-se a aplicação do instituto para condutas dolosas. Caso o tributo sonegado seja pago antes da primeira audiência do processo penal as sanções são reduzidas pela metade.⁶⁶

A Irlanda exige para autodeclaração que sejam apresentadas informações completas para todos os assuntos relacionados a uma obrigação de imposto anteriormente não declarada

⁶⁵ESPAÑA. *Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal*. Artículo 305-6. Disponível em: <http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“TÍTULO XIV - De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social
Artículo 305.

(...)

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.”

⁶⁶ITALIA. *Decreto Legislativo n° 74/2000*. Nueva disciplina de los delitos in materia de impuesto sobre la renta e IVA. Disponível em: <<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/03/31/000G0112/sg>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Secretaria Ejecutiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Itália*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Itália, constantes no anexo IV.

“¿Existe la posibilidad de la extinción de la punibilidad del delito de evasión fiscal por el pago del tributo?”

“Solo por los delitos previsto por los Artículos 4, 5, 10 bis, 10 ter, 10 quater cuando se realice el pago debido y no se haya realizado alguna Actuación inspectora por parte de la Administración Tributaria.”

“Art. 4: Declaración no veraz - pena de 1 año y a 3 años (en presencia de condiciones establecidas);

Art. 5: Declaración omisa - pena de 1 año y 6 meses a 4 años;

Art. 10 bis: omiso pago de retenciones - pena de 6 meses a 2 años;

Art. 10 ter: omiso pago de IVA - pena de 6 meses a 2 años;

Art. 10 quater: compensación indebida - pena de 6 meses a 2 años;”

“¿Hay otra posibilidad de extinción de la punibilidad del delito de evasión de impuestos?”

“No. En caso de pago ante de la primera audiencia del proceso penal todas las sanciones penales se reducen a la mitad”

(que dá origem a uma penalidade de acordo com a Seção 1077E) feita por escrito e acompanhada de: (a) uma declaração, sob o melhor conhecimento, informação e convicção dessa pessoa, por escrito, que todos os assuntos contidos na divulgação estão corretos e completos; e (b) o pagamento do tributo, deveres (“multas”) e juros sobre o pagamento em atraso desse tributo.⁶⁷

Na Suíça a aplicação do instituto apresenta algumas condições: deve ser voluntário (ou seja, não em decorrência de uma inspeção fiscal); ser a primeira vez que a pessoa envia uma divulgação de impostos voluntária; no momento da divulgação, a evasão fiscal não é conhecida por nenhuma autoridade fiscal suíça; a pessoa presta apoio total às autoridades fiscais na fixação dos elementos tributáveis e no cálculo do imposto adicional devido; a pessoa deve esforçar-se seriamente para pagar o imposto adicional devido.⁶⁸

⁶⁷IRLANDA. *Taxes Consolidation ACT, 1997*. Section 1.078. Disponível em: <<http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/html>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“Section 1078 of the Taxes Consolidation Act 1997 (TCA) sets out the behaviours relating to tax that are criminal offences.”

“Self-disclosure by the taxpayer of the tax default in advance of any Revenue investigation means that a criminal investigation will not be commenced. Self-disclosure is defined as a disclosure of complete information in relation to, and full particulars of, all matters in relation to a previously undeclared liability to tax (that gives rise to a penalty under Section 1077E) made in writing and accompanied by -

(a) a declaration, to the best of that person’s knowledge, information and belief, made in writing that all matters contained in the disclosure are correct and complete; and

(b) a payment of the tax and duty and interest on late payment of that tax and duty.”

⁶⁸SUIÇA. *Federal Act of 14 December 1990 on Direct Federal Taxation (FDTA)*. Art. 181a. Disponível em: <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900329/index.html>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“Art. 181a1 Dénonciation spontanée

1 Lorsqu'une personne morale assujettie à l'impôt dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt commise dans son exploitation commerciale, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

a. qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;

b. que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;

c. qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.”

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Suíça*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 13 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Suíça, constantes no anexo IV.

“The Swiss voluntary disclosure program (vdp) is subject to the following conditions: 1) it must be voluntarily (i.e. e.g. not in view of a tax inspection), 2) It is the first time for the person to submit a voluntary tax disclosure; 3) At the moment of the disclosure, the tax evasion is not known by any Swiss tax authority; 4) the person provides full support to the tax authorities in fixing the taxable elements and for the calculation of the additional tax due; 5) the person must seriously endeavor to pay the additional tax due.”

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.

Nove países (24% da pesquisa) permitem a extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo, entretanto estabelecem situações e critérios para aplicação do instituto. São eles: Cabo Verde, Canadá, China, Hungria, Índia, Indonésia, Inglaterra, Paraguai, Rússia.

Dentre as situações e critérios, destacam-se:

Cabo Verde limita a extinção da punibilidade pelo pagamento até o encerramento da instrução do processo penal, desde que a conduta do agente não apresente fatos e culpa muito graves.⁶⁹

Canadá, em que pese não permita a autodenúncia liberadora da pena após o início do procedimento fiscal e nem para crimes de sonegação, prevê a possibilidade de resolução do processo penal por meio de confissão de culpa junto ao Ministério Público e convalidadas pelo Juiz.⁷⁰

⁶⁹CABO VERDE. *Decreto Legislativo 03/2014*. Art. 21. Regime Jurídico de Infrações Tributárias não aduaneiras. Disponível em: <<https://fiscocaboverde.files.wordpress.com/2014/11/regime-jurc3addico-das-infrac3a7c3b5es-tributut3a1rias-nc3a3o-aduaneiras.pdf>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“Art. 21 – Dispensa e atenuação da pena

1. Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária até ao encerramento da instrução do processo penal, pode haver lugar à dispensa de pena se:

a) A gravidade do facto e a culpa do agente não forem muito graves;
b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios indevidamente obtidos.

c) À dispensa de pena não se opuserem razões de prevenção geral ou especial.

2. A pena será atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

3. Quando houver lugar à atenuação da punição por crime tributário não aduaneiro, os limites máximo e mínimo da multa previstos no tipo legal são reduzidos para metade.”

⁷⁰BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Canadá*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 06 dez. 2016. Informação presente no questionário respondido pelo Canadá, constantes no anexo IV.

“With respect to criminal investigations cases, resolution of such cases are an integral part of the criminal justice system. In fact, the vast majority of criminal cases never go to trial; rather they are resolved by way of a guilty plea to the charges laid or a guilty plea to a lesser offence. The CRA does not engage in settlements of tax evasion or other criminal offences. The PPSC, on behalf of the Government of Canada, has the authority to have discussions with defence counsel which are intended to lead to a narrowing of the issues at trial, or which may avoid litigation altogether. The PPSC Deskbook provides guidelines to its prosecutors on the resolution of cases. Generally, these outcomes flow from discussions between Crown and defence counsel regarding the evidence,

China limita a extinção da punibilidade em função da gravidade da sonegação verificada, como, por exemplo, não sofrer mais de duas penalidades administrativas.⁷¹

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.⁷²

Índia prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (composição), exceto para situações de reincidências, crimes prescritos na lei de rendas e ativos estrangeiros desconhecidos (*Black Money Undisclosed Foreign Income and Assets*) e lei de imposição (condutas dolosas).⁷³

possible defences, Canadian Charter of Rights and Freedoms issues, and other matters regarding the likelihood of a conviction. The proposed resolution is presented to the court by the prosecutor and the defence counsel. The judge has the final authority to approve the joint position and he or she is not bound to accept the recommendation. The sentence imposed by the judge is public information, like in any other criminal case.”

⁷¹DING, David. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da China*. [mensagem institucional recebida em parceria da Administração Tributária da China com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 19 mar. e 15 ago. 2017. Informação presente no questionário respondido pela China, constantes no anexo IV.

Resposta questões 3 e 4 do questionário (possibilidades de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal:

“As the Tax crime belong economic crime general if the suspect, in the case of filing or filing before the payment of overdue taxes and fine the criminal suspect will not be sentenced to actual imprisonment, mostly sentenced to probation without the use of imprisonment.”

“Before filing, before the filing of the initiative to pay fines for overdue taxes, not subject to two or more administrative penalties, this can be exempted from crime punishment.”

Em complemento de resposta encaminhada em mandarim (tradução pela Analista Tributário da Receita Federal do Brasil, Monique Nunes Oprea, informa a Administração Tributária Chinesa:

“(…) após a notificação dos órgãos fiscais, de acordo com a lei, pagar o imposto devido, pagar multa por atraso no pagamento, e receber as penalidades administrativas, não dá investigação por responsabilidade criminal, mas ‘para quem recebeu penalidade criminal por crime de evasão fiscal ou foi punido administrativamente pelos órgãos fiscais por duas vezes, dentro de 5 anos, não estão incluídos’.”

⁷²HUNGRIA. *Act C de 2012 on the Criminal Code* (inglês – Estados Unidos). Section 396 (8). Disponível em: <file:///D:/Users/69873070672/Downloads/Hungary_Criminal_Code_of_2012_en.pdf>. Acesso em 19 de ago. 2017.

“BUDGET FRAUD

SECTION 396

(8) The penalty may be reduced without limitation if the perpetrator provides compensation for the financial loss caused by the budget fraud referred to in Subsections (1)-(6) before the indictment is filed. This provision shall not apply if the criminal offense is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.”

⁷³ BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Índia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 22 mai. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Índia, constantes no anexo IV.

“Indian Income Tax Act, 1961 [Chapter: XXII: Sections 275A to 280D] and the Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015 [Chapter V: Sections 48 to 58] provides for punishment for tax offences”. As legislações estão disponíveis no site www.incometaxindia.gov.in”

Indonésia não prossegue a investigação se o contribuinte divulgar voluntariamente a incorreção e pagar o imposto e pena administrativa de até 150%. Em caso de investigação, o Procurador-Geral, a pedido do Ministro das Finanças, poderá encerrar uma investigação, no prazo de seis meses a contar da data do pedido, quando o Contribuinte tiver pago integralmente o tributo, junto com uma multa administrativa correspondente a quatro vezes ao valor do imposto.⁷⁴

Inglaterra tem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo como uma faculdade (discrecionário) da Administração Tributária, em função de determinadas situações.⁷⁵

“As per Section 279(2) of the Income-tax Act, 1961 (the Act), all offences under the Act are Compoundable. However, Central Board of Direct Taxes (Apex body for Direct Taxes in India) has issued guidelines as per which certain class of offences are not compoundable. These include repeat offences.

Such compounding of offences can be done on the request of the accused by making payment of compounding fees as prescribed by the Central Board of Direct Taxes.

However, no offence under the Black Money Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015 is compoundable.”

⁷⁴BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Indonésia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 08 ago. 2017. Legislação disponibilizada no questionário respondido pela Indonésia, constantes no anexo IV.

Consolidation of law of the republic of Indonesia. Number 6 of 1983

Article 8 (Law No. 28 Of 2007)

“(3) Even though an audit has been conducted, provided that an investigation has not been commenced on the incorrectness committed by a Taxpayer as referred to in Article 38, there shall be no investigation on the incorrectness of the Taxpayer provided that the Taxpayer voluntarily discloses the incorrectness and pays any underpaid tax along with an administrative penalty in the form of fine as much as 150% (one hundred and fifty percent) of the underpaid tax.”

Article 44B (Law No. 28 Of 2007)

“(1) For the purpose of the state's revenue, upon request of the Minister of Finance, the General Attorney may terminate an investigation of a criminal tax offence within a period of not more than 6 (six) months from the date of the request.

(2) The termination of investigation as referred to in paragraph (1) shall only be approved after the Taxpayer has fully paid the tax which is unpaid, is underpaid, or should not have been refunded, and increased by an administrative fine of equal to 4 (four) times the tax which is unpaid, is underpaid, or should not have been refunded.”

⁷⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Inglaterra*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 25 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Inglaterra, constantes no anexo IV.

“HMRC can consider compounding under section 152, Customs & Excise Management Act 1979 for Indirect Tax evasion cases. The Prosecutor may consider a Deferred Prosecution Agreement (DPA). The amount to be paid would be calculated by assessing the tax due and including penalties and interest. These two options are in lieu of prosecution so if the person doesn't pay they can still be prosecuted.”

Paraguai admite a suspensão do processo quando o imputado admite os fatos que lhe são imputados, repara o dano ocasionado (pagamento do tributo e acréscimos) e faz acordo com a vítima.⁷⁶

Rússia só admite a extinção da punibilidade pela primeira vez, sendo vedada no caso de reincidência.⁷⁷

⁷⁶BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Paraguai*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 21 mar. 2017. Informação presente no questionário respondido pelo Paraguai, constantes no anexo IV.

“El pago del tributo no extingue la punibilidad de la Evasión Fiscal, pero se podrá otorgar al imputado soluciones procesales en el caso de que haya saldado su cuenta con el Fisco.

Al respecto, el Código Procesal Penal, Ley N° 1.286/1998 en su Art. 21 establece la ‘Suspensión Condicional del Proceso’ el cual se da si el imputado presta conformidad con la suspensión y admite los hechos que se le imputan, el juez dispondrá un periodo de prueba, siempre que el imputado haya reparado el daño ocasionado, haya firmado un acuerdo con la víctima en ese sentido o demostrado su voluntad de reparación. Dicho periodo no podrá ser inferior a un año ni superior a tres, una vez vencido el plazo de prueba, sin que la suspensión haya sido revocada, la acción penal se extinguirá.”

⁷⁷BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Rússia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 16 dez. 2016. Informação presente no questionário respondido pela Rússia, constantes no anexo IV.

“Criminal responsibility for tax evasion is established by the Criminal Code of the Russian Federation (the Code) (Articles 198, 199 of the Code). Unofficial English version of the Code is available at: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>.”

“According to Article 76.1 of the Code, a person is discharged of criminal liability in case he has evaded taxes (Articles 198-199.1 of the Code) for the first time and compensated damages inflicted to the Russian budget in full amount.”

RUSSIA. *The Criminal Code Of The Russian Federation* (inglês – Estados Unidos). No. 63-Fz Of June 13, 1996. Art. 76.1. Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“Article 76. Release from Criminal Liability in Connection with Reconciliation with the Victim

A person who has committed a crime of light or medium gravity for the first time may be released from criminal liability if he has reconciled with the victim and restituted any damage inflicted on the victim.

Article 76.1. Relief from Criminal Responsibility, as Regards Cases on Economic Offences

1. A person who has made the offence provided for by Articles 198 - 199.1 of this Code for the first time shall be relieved from criminal responsibility, if the damage caused to the budget system of the Russian Federation as a result of the offence is fully repaired.

2. A person who has made the offence provided for by part 1 of Article 171, part 1 of Article 171.1, part 1 of Article 172, part 2 of Article 176, Article 177, part 1 and 2 of Article 180, part 3 and 4 of Article 184, part 1 of Article 185, Article 185.1, part 1 of Article 185.2, Article 185.3, part 1 of Article 185.4, Article 193, part 1 of Article 194, Articles 195 - 197 and 199.2 of this Code shall be relieved from criminal responsibility, if he/she has repaired the damage caused to a citizen, organisation or the State as a result of making the offence and has remitted to the federal budget the pecuniary compensation, which is five times as much as the amount of the caused damage, or has remitted to the federal budget the income derived as a result of making the crime and the pecuniary compensation which is five times as much the amount of the income derived as a result of making the crime.”

Conforme se verifica nas situações elencadas, nos países listados há limitações em função de condutas reiteradas, gravidade dos fatos, como a associação criminal, ou seja, se permite a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo para evasão fiscal de menor gravidade e normalmente até a fase de instrução penal.

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

Sete países (18% da pesquisa) permitem a extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo mesmo após a instrução processual penal. São eles: Colômbia, Malásia, México, Panamá, Portugal, República Tcheca, Singapura.

Em geral, são estipuladas algumas condições ou prazos para extinção do crime pelo pagamento, como se pode destacar:

Na Colômbia o pagamento deverá ser realizado antes da decisão executória (na Colômbia só existe o crime tributário de apropriação indébita).⁷⁸

⁷⁸COLÔMBIA. *Ley 599/2000. Código Penal Colombiano.* Art. 402. Disponível em: <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. Modificado por el art. 339, Ley 1819 de 2016. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.”

Malásia, numa situação em que a Administração Tributária exerce seu poder discricionário, exige para extinção da punibilidade o pagamento de multa do triplo do tributo sonegado antes de sua condenação.⁷⁹

México tem como regra a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do início da ação fiscal (autodenúncia liberadora da pena), entretanto, há mecanismos de suspensão do processo penal pelo pagamento, por uma petição discricionária da Administração Tributária, seguindo alguns critérios.⁸⁰

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.⁸¹

⁷⁹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Malásia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017. Informação presente no questionário respondido pela Malásia, constantes no anexo IV.

“The crime of tax evasion is govern by the Income Tax Act 1967(ITA 1967). The relevant provisions of the Act for tax evasion are under sections 112, 113 and 114.”

“The punishment extinction (i.e no prosecution will be taken against the tax offender) is possible when the tax offender pay a penalty equal to treble the amount of tax (for offence under section 112) or the tax offender pay a penalty equal to the amount of tax undercharged (for offence under section 113).”

⁸⁰BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do México*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido pela México, constantes no anexo IV.

“El delito de evasión de impuestos en la legislación mexicana se denomina defraudación fiscal el cual está previsto en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 108 y 109, el primero dispone el tipo penal básico y en segundo las conductas equiparables a la defraudación fiscal, Dicho ordenamiento se puede consultar en el siguiente sitio de internet oficial ubicado en la siguiente liga: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_270117.pdf”

“El pago del tributo propiamente no se relaciona con una causa de extinción de la punibilidad, sin embargo en el nuevo sistema de justicia penal se trata de privilegiar el pago para que los asuntos sean resueltos a través de salidas alternativas, tales como:

Suspensión condicional del proceso: El imputado plantea un plan para reparar el daño causado por el delito. El plazo para suspender el proceso no podrá ser superior a tres años y se podrá ampliar por dos años más. Si el imputado deja de cumplir se revocará la suspensión del proceso.

Acuerdos reparatorios: El ministerio público o el juez de control, podrán invitar a los interesados a que suscriban un acuerdo reparatorio y podrán acordar que su cumplimiento sea inmediato o diferido. El plazo para el cumplimiento suspende el trámite del proceso y la prescripción de la acción penal. Si el imputado incumple, la investigación o el proceso continuará como si no se hubiera celebrado acuerdo alguno.”

⁸¹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Panamá*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 20 dez. 2017. Informação presente no questionário respondido pelo Panamá, constantes no anexo IV.

“la figura de la Defraudación Fiscal que está en el artículo 752 del Código Fiscal.”

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.⁸²

República Tcheca admite a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do início da sentença de primeira instância.⁸³

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.⁸⁴

“Las sanciones por Defraudación Fiscal persiguen principalmente el pago de una multa de 5 a 10 veces las sumas objeto de la infracción tributaria. De pagarse la multa no habría lugar a la pena de prisión a que alude la norma.”

⁸²BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária de Portugal*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 03 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido por Portugal, constantes no anexo IV.

“O Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho - com várias alterações posteriores) tipifica a fraude fiscal e a fraude qualificada, entre outros delitos.”

“Não, existe a atenuação especial da pena se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

Outra figura é a suspensão da execução da pena de prisão (até 5 anos) condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais ou do montante dos benefícios indevidamente obtidos.”

⁸³REPÚBLICA TCHECA. *Criminal Code of the Czech Republic* (inglês – Estados Unidos). Section 242. Disponível em: <<http://www.ejtn.eu/PageFiles/6533/Criminal%20Code%20of%20the%20Czech%20Republic.pdf>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

“Section 242 Special Provision on Effective Regret

Criminal liability for criminal act of evasion of tax, social security insurance fee and similar compulsory payment (Section 241) shall expire, if the offender fulfils his/her obligation additionally before the court of the first instance begun to enunciate the judgement.”

⁸⁴BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária de Singapura*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 28 mar. 2017. Informação presente no questionário respondido por Singapura, constantes no anexo IV.

“É possível a regularização voluntária de ações passadas envolvendo evasão de impostos ou obtenção de pagamento indevidos, quando o infrator poderá receber o tratamento de ter suas infrações combinadas com uma taxa de penalidade reduzida de 200% em substituição às ações penais. Caso o contribuinte não cumpra as condições de qualificação para a divulgação voluntária de tributos (VDP), poderá ser cobrado no tribunal pelo crime de evasão fiscal.

Conforme se pode verificar, à exceção do Panamá e Portugal, nenhum outro país permite a extinção da punibilidade do crime pelo pagamento após a condenação, sendo que o Panamá aplica multa de 5 a 10 vezes o valor do tributo evadido, bem como Portugal restringe até o prazo de 5 anos da condenação, sendo dependente de avaliação judicial e sujeita a cominação de multas pecuniárias penais.

4.2.1 – Análise do Instituto da Extinção da Punibilidade do Crime Tributário

Da análise do instituto da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo, nos países pesquisados, constata-se que em 58% dos países ou são totalmente independentes, ou apenas, em determinadas circunstâncias, permitem a autodenúncia liberadora da pena pela autorregularização antes de qualquer procedimento fiscal ou penal. Verifica-se que países socialmente desenvolvidos normalmente se encontram nesse grupo, não permitindo a extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo, salvo se anterior ao procedimento fiscal.

Em outros 24% dos países há severa restrição para aplicação do instituto em função de condutas reiteradas, gravidade dos fatos, como a associação criminal, ou seja, permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo para evasão fiscal de menor gravidade e normalmente até a fase de instrução penal.

Se compararmos com o modelo brasileiro, no qual pela atual jurisprudência do STF não há limite temporal para a extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo, não se encontra semelhança em nenhum outro país. Apenas Panamá e Portugal apresentam situação que se aproxima, sendo que no Panamá a multa pecuniária nessas situações varia de 5 a 10 vezes o valor do tributo sonegado e, em Portugal, a suspensão da aplicação da pena não é

Durante o procedimento de investigação criminal, poderá ser realizado acordo para extinção do processo penal (resolver a investigação – acordo de liquidação). A oferta de liquidação incluirá o imposto adicional total e um montante de composição que o acusado se proponha a pagar para resolver a investigação. Dependendo da gravidade da infração fiscal, o montante da composição pode ser de até 400% do imposto adicional a pagar.” SINGAPURA. *Inland Revenue Authority of Singapore. Voluntary Disclosure*. Disponível em: <<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Businesses/Self-Employed/Getting-it-right/Voluntary-Disclosure-of-Errors-for-Reduced-Penalties/#title2>>. Acesso em 24 de set. 2017.

autoaplicável, tendo limites objeto da avaliação judicial, bem como poderá ser associada a multas penais.

Destarte, em 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.

Da análise da experiência internacional, verifica-se claramente a inadequação do modelo brasileiro, o qual não se aplica nem mesmo para o fim utilitarista (utilização do Direito Penal como instrumento para o pagamento do tributo) que fundamenta do instituto da extinção da pena pelo pagamento.

Ao contrário, resta claro ao sonegador que sempre poderá ver sua pena extinta pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, inclusive pelos recorrentes programas de parcelamentos tributários com anistia de multas, até mesmo para situações de dolo e fraude comprovadas.

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.

Dessa forma, entendemos que o Brasil deveria se filiar ao modelo Alemão de autodenúncia liberadora da pena, para situações em que não se constate circunstâncias graves de fraude fiscal.

O apêndice B apresenta síntese do instituto da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo nos países pesquisados.

4.3 – Instrumentos Utilizados para Garantir a Eficiência Arrecadatória na Experiência Internacional

O questionário aplicado buscou coletar informações de outros mecanismos, além da acusação penal, que são utilizados pelos países pesquisados para fins de garantir a eficiência arrecadatória da administração tributária, conforme pergunta abaixo transcrita:

5 – Quais outros instrumentos são utilizados para garantir a eficiência arrecadatória, bem como reafirmar o caráter ilícito da sonegação? Há outros mecanismos, como bloqueio de bens ou qualquer outro tipo de constrição patrimonial, com a finalidade de garantir melhor eficiência arrecadatória?

Constatou-se que as respostas apresentaram maior divergência de entendimento e menor detalhamento dos mecanismos e procedimentos para melhoria da eficiência arrecadatória, o que dificulta um maior aprofundamento, comparação e classificação entre os diversos países. Desta forma, serão relacionados os principais instrumentos destacados pelos países pesquisados, em confronto com o modelo brasileiro.

Num primeiro grupo, foram citadas medidas para simplificação e facilitação do cumprimento de obrigações tributárias, como as campanhas informativas para fins de orientação e assistência no pagamento de tributos e medidas de prêmio para o pagamento correto e regular dos tributos⁸⁵.

No Brasil verifica-se avanço nos mecanismos de orientação e assistência no pagamento dos tributos, como se pode exemplificar a ampliação dos serviços e orientações disponibilizados pela internet, declarações pré-preenchidas, a ampliação dos Núcleos e Apoio Contábil e Fiscal – NAF⁸⁶ em parceria da Receita Federal do Brasil com mais de 200 Universidades, aliado a busca pela simplificação, integração e unificação na prestação de obrigações acessórias por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED⁸⁷ e integrações cadastrais (REDESIM⁸⁸, SINTER⁸⁹ etc). De toda forma, trata-se de caminho longo

⁸⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do México*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido por México, constantes no anexo IV.

⁸⁶O NAF-Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal, propicia a prestação de serviços pela Receita Federal aos contribuintes hipossuficientes e o desenvolvimento da moral tributária, por meio dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/receita-federal-lanca-video-sobre-o-naf>. Acesso em 20 de ago. 2017.

⁸⁷Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, por meio de escriturações digitais integradas entre as diversas Administrações Tributárias e os contribuintes. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

⁸⁸A Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios, Redesim, é um sistema integrado que permite a abertura, fechamento, alteração e legalização de empresas em todas as Juntas Comerciais do Brasil, simplificando procedimentos e reduzindo a burocracia ao mínimo necessário. Disponível em: <<http://drei.smpe.gov.br/links-destaques/conheca-a-redesim>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

⁸⁹Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais - Sinter, ferramenta de gestão pública que integrará, em um banco de dados espaciais, o fluxo dinâmico de dados jurídicos produzidos pelos serviços de registros públicos

a ser percorrido, quanto mais num país com dimensões continentais e modelo federativo em três esferas (União, estados e municípios).

No que tange a medidas de prêmio para pagamento correto e regular dos tributos, como informado pelo México, trata-se de instrumento ainda muito pouco utilizado pelas administrações tributárias no Brasil. Entende-se que se trata de mecanismo fundamental para melhora na relação fisco contribuinte, prestigiando aqueles contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações tributárias, motivo que deveria ser muito incrementado no Brasil.

Como mecanismos para melhorar a eficiência da fiscalização tributária, foram destacados o intercâmbio de informações entre os órgãos e instituições públicas nacionais e entre outros países; a gestão de risco para seleção de contribuintes objeto de fiscalização; os poderes gerais de auditoria e fiscalização pela administração tributária, dentre os quais os amplos poderes da Administração Tributária para coleta de informações⁹⁰; bem como possibilidade de fechamento (embargo) de estabelecimento pela administração tributária⁹¹.

Todos os instrumentos citados são de aplicação pela administração tributária brasileira, que tem avançado nos mecanismos de troca de informações tanto com órgãos e administrações tributárias internas, quanto a acordos internacionais de troca de informações com mais de 100 países⁹². Os procedimentos de fiscalização de contribuintes da Receita Federal do Brasil são precedidos de gestão de risco, com a possibilidade de mecanismos de autorregulização para situações e contribuintes com maior propensão à conformidade. A

ao fluxo de dados fiscais, cadastrais e geoespaciais de imóveis urbanos e rurais produzidos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Brasil. Decreto nº 8.764/2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8764.htm>. Acesso em 20 de ago. 2017.

⁹⁰SIBEKO. S. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da África do Sul*. Embaixada África do Sul. South African Revenue Service. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017. Informação presente no questionário respondido pela África do Sul, constantes no anexo IV.

⁹¹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Respostas ao questionários relativo à legislação penal tributária do México, Nova Zelândia, Rússia, Uruguai*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagens recebidas por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br respectivamente em 11 abr. 2017, 29 mar. 2017, 16 dez. 2016, 17 fev. 2017. Informação presente nos questionários respondidos pelo México, Nova Zelândia, Rússia, Uruguai, constantes no anexo IV.

⁹²A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral – CML), internalizada pelo Brasil, prevê a troca automática de informações entre as jurisdições signatárias. Em decorrência da Convenção, o Acordo Multilateral de Autoridades Competentes - CAA define os critérios para que as jurisdições adotem o intercâmbio de informações no contexto do “Common Reporting Standard”, denominado Padrão de Declaração Comum – CRS. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/acordos-internacionais-receita-federal-regulamenta-declaracoes>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

legislação nacional prevê poderes gerais de fiscalização e para coleta de informações pela Autoridade Tributária. A previsão no Brasil para fechamento de estabelecimentos é bem restrita, em situações graves e específicas, como pode-se exemplificar a possibilidade de cancelamento de registro de estabelecimentos de cigarros e bebidas.⁹³

No que tange à cobrança do crédito tributário constituído foram destacados mecanismos de gestão sobre a cobrança das dívidas tributárias, inclusive por meio de parcelamentos tributários; a aplicação de penalidades administrativas e civis⁹⁴; mecanismos de constrição de ativos para garantia do crédito tributário⁹⁵; a inclusão e publicação de contribuintes incumpridores em listas, com reflexos em seu crédito⁹⁶; proibição de saída do país para contribuintes suscetíveis de deixar o país sem pagar os tributos.⁹⁷

À tipo de exemplo, na Inglaterra as penalidades administrativas chegam à 100% do tributo evadido; na África do Sul 200% e na Argentina chega a 10 vezes o valor do tributo sonegado em casos de fraude, sendo a penalidade média de 450% nas situações de crime de evasão fiscal.⁹⁸

As multas administrativas da Administração Tributária da União podem chegar ao máximo de 225%, para situações de sonegação ou fraude tributária (art. 44 da Lei nº 9.430/96)⁹⁹, cumuladas pelo não atendimento à autoridade tributária pelo sujeito passivo. Da análise dos questionários dos países pesquisados, verifica-se que em situações de fraude, as multas aplicadas são mais gravosas, em média de 450% do tributo evadido, fator que entendemos possa inibir condutas de fraude tributária.

Há que se destacar que não se pode confundir a multa por inadimplência, que no Brasil está limitada a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96)¹⁰⁰, ou mesmo por erros e incorreções na

⁹³BRASIL. Decreto-Lei nº 1.593/1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1593.htm. Acesso em 21 de ago. 2017.

⁹⁴ Informações presente no questionário respondido por quase totalidade dos países, constantes no anexo IV.

⁹⁵ Informações presente no questionário respondido pela África do Sul; Angola; Argentina; Austrália; Bélgica; Canadá; China; Colômbia; EUA; Finlândia; Holanda, Hungria, Índia, Inglaterra, Irlanda; México; Noruega; Nova Zelândia; Paraguai; Polônia; Portugal; República Tcheca; Rússia; Suécia; Suíça; Uruguai, constantes no anexo IV.

⁹⁶ Informações presente no questionário respondido pela China, constantes no anexo IV.

⁹⁷ Informações presente no questionário respondido pela China e Malásia, constantes no anexo IV.

⁹⁸ Informações presente no questionário respondido pelos respectivos países, constantes no anexo IV.

⁹⁹ Dispositivo abordado no subtítulo “o tipo penal na experiência internacional”, citação 58.

¹⁰⁰Brasil. Lei 9.430/1996. Art. 61. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 21 de ago. 2017.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos

apuração do tributo devido, limitada a 75%, com a possibilidade de redução à metade (37,5%), quando ocorrer o pagamento em 30 dias após o lançamento tributário (art. 6º da Lei nº 8.218/91)¹⁰¹, com a multa pelo cometimento de fraude ou sonegação fiscal, conforme prescrito nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 1964¹⁰².

Desta forma, conforme já manifestado quando da avaliação de mecanismos para premiação de bons contribuintes, merece reflexão quanto ao desenvolvimento de legislação e ferramentas que permitam diferenciar contribuintes sonegadores e inadimplentes contumazes, daqueles outros contribuintes que apenas em determinado momento, por erro ou impossibilidade momentânea para o cumprimento da obrigação tributária, deixe, de forma eventual, de quitar suas obrigações tributárias. Assim, a gestão da cobrança, os mecanismos de parcelamento e as penalidades aplicadas, deveriam ser distintos conforme o perfil de contribuintes.

Instrumento que merece destaque na gestão da cobrança, são os mecanismos de constrição de ativos para garantia do crédito tributário, pois em alguns países é permitido o acautelamento de ativos sem a intervenção judicial pela própria Administração Tributária,

na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

¹⁰¹ Brasil. Lei 8.218/1991. Art. 6. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm>. Acesso em 21 de ago. 2017.

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

¹⁰² Brasil. Lei 4.502/1964. Art. 71 a 73. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em 21 de ago. 2017.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

inclusive o bloqueio de conta bancária, salários e outros rendimentos, como a Bélgica¹⁰³, Rússia e Holanda.

De acordo com os artigos 31, 101 do Código Tributário da Federação Russa, a autoridade fiscal tem o direito de: suspender as operações de conta bancária de um contribuinte; apreender a propriedade dos contribuintes; tomar medidas de execução tais como: restrição para alienar (arresto) propriedade sem o consentimento da autoridade fiscal; suspensão das operações por conta bancária. A pedido de um contribuinte, as medidas de execução podem ser substituídas por garantia bancária; seguro garantia; ou uma garantia de terceiros.¹⁰⁴

Em palestra realizada por representante do fisco da Holanda foram expostas medidas possíveis de efetivação da cobrança que são de autonomia do auditor fiscal, sendo elas: retenção de valores em conta corrente, aplicações financeiras e poupança, inclusive com a possibilidade de complementação do valor por empréstimo em nome do contribuinte feito diretamente na instituição financeira, sem anuência do contribuinte ou interferência do poder judiciário; apreensão de veículos, imóveis, móveis ou qualquer outro bem necessário e suficiente para quitar a dívida tributária; pedido de falência; aplicação da lei penal; e acionamento dos sócios para quitação das dívidas.¹⁰⁵

No referido seminário também foram destacadas medidas de cobrança semelhantes ao exposto pela Holanda em outros países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, em especial Reino Unido e Espanha, demonstrando um poder de constrição de ativos pela administração tributária muito superior ao presente no Brasil.

Conforme se constata pela análise preliminar dos países estudados, há maior poder de acautelamento pela Administração Tributária nos países membros da OCDE, sendo tema que merece maior aprofundamento, visando propiciar instrumentos para a redução do passivo tributário no Brasil.

¹⁰³ Informações presente no questionário respondido pela Bélgica, constantes no anexo IV.

“The Belgian tax authority has the possibility to block assets when a case is in audit.”

¹⁰⁴ Informações presente no questionário respondido pela Rússia, constantes no anexo IV.

¹⁰⁵ Seminário - Handling Administrative Debt Collection - Trabalho de forma mais inteligente na Gestão do Débito Tributário. Realização: ESAF - Escola de Administração Fazendária/OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Organização: Receita Federal do Brasil. Relatório participante, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Aleksander Blair Moraes e Souza. 01 de dez. 2014.

Outro instrumento informado em resposta ao questionário foi a divulgação dos contribuintes que se encontram sob investigação criminal tributária, como mecanismos de provocar sensação de risco e induzir a arrecadação espontânea.¹⁰⁶

Da análise das respostas ao questionário quantos aos instrumentos que são utilizados para garantir a eficiência arrecadatória, constata-se que todos são mecanismos também previstos pela lei brasileira, entretanto há algumas diferenças quanto à forma, valores e momento de sua aplicação.

O apêndice III apresenta síntese dos principais instrumentos utilizados para garantir a eficiência arrecadatória nos países pesquisados.

¹⁰⁶ Informações presente no questionário respondido pela Holanda, México, Singapura e Uruguai, constantes no anexo IV.

5 – PARALELO ENTRE A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E O MODELO ADOTADO NO BRASIL

No Brasil, é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo evadido a qualquer tempo, nos termos da atual jurisprudência. Referido instituto de extinção da punibilidade, aliado aos constantes programas de parcelamento com anistia das penalidades tributárias, tem reduzido os percentuais de pagamento espontâneo dos tributos, pois o contribuinte sabe que, mesmo que for objeto de lançamento tributário, denunciado e condenado pelo crime fiscal, poderá, no futuro, diante das benesses do parcelamento com anistia de multas, pagar o tributo e ver extinta a punibilidade do crime cometido.

Esse contexto resulta efeito oposto aos argumentos utilitaristas da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, pois, ao contrário de elevar a arrecadação tributária, provoca a queda da arrecadação pela certeza da impunidade e do pagamento dos valores devidos sem nenhum acréscimo.

Da avaliação dos questionários respondidos e pesquisas realizadas em 38 países, constata-se que essa realidade não guarda paradigma em nenhum país, sendo que apenas em Portugal e no Panamá é possível a extinção da Punibilidade pelo pagamento dos valores evadidos após condenação, mesmo assim, no Panamá acrescido de multa de 5 a 10 vezes o valor evadido e em Portugal é possível a suspensão da execução da pena, sob o crivo da avaliação judicial quanto à sua pertinência, até 5 anos subsequentes à condenação, acrescida de multas administrativas e multas pela condenação penal de até 19,2 milhões de euros.

Em 82% dos países pesquisados, ou são totalmente independentes o pagamento e o crime fiscal (26%), ou apenas é possível a extinção do crime pelo pagamento antes do início de qualquer procedimento fiscal ou penal (32%), ou possível a aplicação do instituto até a fase de instrução processual penal e apenas em situações menos graves (24%).

O resultado da pesquisa deixa claro que o modelo brasileiro necessita ser aprimorado, pois só há fundamento (que é tão questionado pelos penalistas) para utilização do instituto se este tiver como efeito o incremento da arrecadação tributária. No Brasil, vê-se

justamente o contrário, a arrecadação sendo evadida pela certeza da impunidade penal¹⁰⁷ e a ausência de penalidade pecuniária. Necessário retornar ao modelo da “denúncia espontânea” (autodenúncia liberadora da pena), tal qual se exemplifica o modelo alemão (país de origem do instituto), agregando 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.

Quanto ao tipo penal, a experiência internacional e a jurisprudência nacional sugerem que o valor evadido seja incluído como elemento do crime, excluindo aquelas condutas não reiteradas que levem a evasão de pequena monta, bem como qualificando sonegações de elevado valor. Na mesma linha, condutas com clara caracterização de fraude, com provas forjadas, com a utilização de interpostas pessoas e empresas em paraísos fiscais, devem ensejar a criação de tipo penal qualificado.

Para situações de crime contra a ordem tributária por condutas qualificadas, caberia elevação da pena para a média internacional, em 8 anos de reclusão.

Aliado a pena de reclusão, a experiência internacional demonstra a importância da elevação das penalidades pecuniárias em face da constatação de fraude tributária, construindo modelo de graduação da pena em função das condutas constatadas, ou seja, reduzindo-se a pena para situações culposas (erro por negligência ou imperícia – condutas não reiteradas), entretanto agravando a penalidade para situações onde se estrutura modelos de fraude tributária, alcançando a valores de penalidade de 450% do valor sonegado, na esteira da média internacional.

Cabe aqui distinguir a penalidade penal, da penalidade administrativa, pois a pena pelo crime tributário não pode merecer guarida do princípio da não utilização do tributo com efeito de confisco, em nossa visão, afeto apenas para condutas que não configuram crime.

¹⁰⁷ HATO. Eric Sandro Eiti. *Porquê o Direito Penal Tributário não funciona no Brasil: um estudo à partir de casos concretos*. Monografia (Especialização em Direito Tributário). São Paulo. Escola de Direito - Fundação Getúlio Vargas – FGV, 2015.

6 - CONCLUSÕES

Como destacado na contextualização do crime tributário, a evolução da sociedade alçou o tributo como elemento essencial para financiamento do Estado, instrumento central para manutenção das funções estatais, bem como agente modificador da realidade social, motivo pelo qual a quase totalidade dos países erigiu a “sonegação” fiscal como conduta a ser protegida pelo Direito Penal.

O presente trabalho buscou, por meio de pesquisa da experiência internacional, responder relevantes questões sobre o crime contra a ordem tributária, tais como: 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?

Conforme resultados consolidados, a legislação penal tributária do Brasil não guarda paradigma em nenhum dos 38 países pesquisados, seja pela possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo (conforme jurisprudência do STF), seja pelos reduzidos valores de penalidades pecuniárias aplicadas, severamente limitadas pelos constantes programas de parcelamentos especiais com previsão de anistia de multas.

A experiência internacional demonstra a necessidade da revogação do instituto da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo, alinhando-se ao modelo da “denúncia espontânea” (autodenúncia liberadora da pena), bem como se agregando 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.

Salienta a importância da criação de tipos penais qualificados para situações mais graves e de sonegação de elevados valores, alinhando a pena de reclusão para média internacional de 8 anos, bem como dissociando as penas pecuniárias pelo crime tributário do princípio do não confisco, pois não se trata de tributo, mas condutas criminosas para subtrair o patrimônio público previsto pelo constituinte para satisfação das necessidades sociais e cumprimento das funções estatais. Nesse sentido, propõem-se, a esteira da experiência internacional, o limite máximo da multa de 450% do tributo evadido, que se mostra adequado para coibir situações extremas de fraude tributária.

Conclui-se pela necessidade de atualização da legislação penal tributária brasileira, instituto fundamental para garantir a eficiência arrecadatória, cuja premissa deve ser a de penalizar os criminosos tributários e propiciar ambiente favorável ao regular cumprimento espontâneo do dever de contribuir com os tributos previstos na Constituição da República, para manutenção das funções estatais, bem como para modificar a realidade social do Brasil.

REFERÊNCIAS

LIVROS, TESES, DISSERTAÇÕES E ARTIGOS CIENTÍFICOS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Direito Penal Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*: parte geral, volume 1. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem Tributária*. São Paulo; Saraiva, 2013.

CAMPOS, Flávio Vilela. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no crime contra a ordem tributária*. 2008. 61 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul – Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG. Poços de Caldas, 2008.

EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. São Paulo: Mallheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio & GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

HATO, Eric Sandro Eiti. *Porquê o Direito Penal Tributário não funciona no Brasil: um estudo à partir de casos concretos*. 42 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Escola de Direito de São Paulo - Fundação Getúlio Vargas – FGV. São Paulo, 2015.

LEITE, Alaor. *Abolição da Chamada Autodenúncia Liberadora da Pena no Direito Penal Tributário Alemão?* Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão. São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 19, v. 90, mai-jun. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2015.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário: Questões relevantes*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACPHERSON, C. B. *Ascensão e queda da justiça econômica e outros ensaios* (trad. MONJARDIM, Luiz Alberto). São Paulo: Paz e Terra, 1991.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998.

ROCHA, Maria Fáuda Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. *Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?*. Scientia Iuris, Londrina, v.16, n.2, dez. 2012.

LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 10.684, de 10 de abril de 2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Portaria Ministério da Fazenda nº 75, de 22 de março de 2012*. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2012/portaria75>>. Acesso em 17 de set. 2017.

BRASIL. *Portaria Ministério da Fazenda nº 130, de 19 de abril de 2012*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>>. Acesso em 17 de set. 2017.

LEGISLAÇÃO ESTRANGEIRA

ÁFRICA DO SUL. *Tax Administration Act. Nº 28 of 2011*. Disponível em: <<http://www.lexisnexis.co.za/pdf/download-Tax-Administration-Act.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

ALEMANHA. *Abgabenordnung - The Fiscal Code of Germany* (inglês – Estados Unidos). (Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf>. Acesso em 19 de out. 2017.

ANGOLA. *Lei nº 21/14, de 22 de outubro*. Diário da República. Disponível em: <<http://joaocambuta.com/wp-content/uploads/2015/01/Lei-21.14-Art%C2%BA-1-a-271.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

ARGENTINA. *Ley nº 11.683, texto ordenado en 1998*. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

ARGENTINA. *Ley Penal Tributaria - Ley 24.769/1997*. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>>. Acesso em 19 de out. 2017.

AUSTRÁLIA. *Criminal Code Act 1995*. Disponível em: <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C01150>>. Acesso em 20 de set. 2017.

AUSTRÁLIA. *Excise Act 1901*. Disponível em: <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C01101>>. Acesso em 20 de set. 2017.

AUSTRIA. *Finanzstrafgesetz – FinStrG (Fiscal Penal Code – FPC)*. Disponível em: <<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898>>. Acesso em 20 de set. 2017.

BÉLGICA. *Code Des Impots Sur Les Revenus 1992*. Disponível em: <<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=112d14a4-998f-4c93-9c01-7e8031923abd#findHighlighted>>. Acesso em 26 de ago. 2017.

CABO VERDE. *Decreto Legislativo 03/2014*. Regime Jurídico de Infrações Tributárias não aduaneiras. Disponível em: <<https://fiscocaboverde.files.wordpress.com/2014/11/regime-jurc3addico-das-infracc3a7c3b5es-tributut3a1rias-nc3a3o-aduaneiras.pdf>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

CANADÁ. *Criminal Code*. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/C-46.pdf>>. Acesso em 20 de set. 2017.

CANADÁ. *List of acts*. Disponível em: <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/acts-regulations/list-acts.html>>. Acesso em 20 de set. 2017.

CHILE. *Decreto-Lei 830/74. Código Tributário*. Disponível em <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

COLÔMBIA. *Decreto 2.209 de 30 de dezembro de 2016. Salário mínimo legal em Colombia*. Disponível em: <<http://obiee.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&Path=/shared/Consulta%20Series%20Estadisticas%20desde%20Excel/1.%20Salarios/1.1%20Salario%20minimo%20legal%20en%20Colombia/1.1.1%20Serie%20historica&Options=rdf&NQUser=salarios&NQPassword=salarios&lang=es>>. Acesso em 27 de ago. 2008.

COLÔMBIA. *Ley 599/2000. Código Penal Colombiano*. Disponível em: <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

ESPANHA. *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Disponível em: <http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1>. Acesso em 01 de out. 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Related Statutes and Penalties - General Fraud*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/uac/related-statutes-and-penalties-general-fraud>>. Acesso em 15 de ago. 2017.

FINLÂNDIA. *Criminal Code of Finland* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1889/en18890039.pdf>>. Acesso em 16 de set. 2017.

HUNGRIA. *Act C de 2012 on the Criminal Code* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.refworld.org/pdfid/4c358dd22.pdf>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

ÍNDIA. *Income Tax Act, 1961*. Disponível em: <<http://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>>. Acesso em 21 de set. 2017.

ÍNDIA. *Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015*. Disponível em: <<http://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/black-money-undisclosed-income-act.aspx>>. Acesso em 21 de set. 2017.

INGLATERRA. *Customs and Excise Mangement Act 1979*. Disponível em: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/2>>. Acesso em 21 de set. 2017.

IRLANDA. *Taxes Consolidation ACT, 1997*. Disponível em: <<http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/html>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

ITÁLIA. *Decreto Legislativo n° 74 de 10 de março de 2.000*. Disponível em: <<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/03/31/000G0112/sg>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

MALÁSIA. *Income Tax Act 1967* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.agc.gov.my/agcportal/uploads/files/Publications/LOM/EN/Act%2053.pdf>>. Acesso em 21 de set. 2017.

MÉXICO. *Código Fiscal de la Federación*. Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160517.pdf>. Acesso em 21 de set. 2017.

NORUEGA. *The Criminal Code*. Disponível em: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28/KAPITTEL_2-15#KAPITTEL_2-15>. Acesso em 21 de set. 2017.

NOVA ZELÂNDIA. *Crimes Act 1961*. Disponível em: <<http://www.legislation.govt.nz/act/public/1961/0043/125.0/DLM327382.html>>. Acesso em 21 de set. 2017.

PANAMÁ. *Código Fiscal de la República do Panamá*. Disponível em: <<http://www.mef.gob.pa/es/transparencia/Documents/Codigo%20Fiscal-Ley%208.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

PARAGUAI. *Código Penal*. Disponível em: <<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/py/py012es.pdf>>. Acesso em 21 de set. 2017.

PARAGUAI. *Ley n° 4.673/2012*. Disponível em: <http://www.impuestospy.com/Leyes/Ley%204673_12.php>. Acesso em 21 de set. 2017.

PORTUGAL. *Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001)*. Disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/RGIT/index_rgit.htm>. Acesso em 19 de ago. 2017.

REPÚBLICA TCHECA. *Criminal Code of the Czech Republic* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.ejtn.eu/PageFiles/6533/Criminal%20Code%20of%20the%20Czech%20Republic.pdf>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

RÚSSIA. *The Criminal Code of the Russian Federation. N° 63-Fz of June 13, 1996* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

SINGAPURA. *Income Tax Act (Chapter 134)*. Disponível em: <<http://statutes.agc.gov.sg/aol/search/display/view.w3p?page=0;query=DocId%3A45fc380e-12d4-4935-b138-c42dc45d377c%20%20Status%3Ainforce%20Depth%3A0;rec=0>>. Acesso em 21 de set. 2017.

SINGAPURA. *Goods and Services Tax Act (Chapter 117A)*. Disponível em: <<http://statutes.agc.gov.sg/aol/download/0/0/pdf/binaryFile/pdfFile.pdf?CompId:f62360f9-1ece-4f25-9d6e-90fc3109612f>>. Acesso em 21 de set. 2017.

SUÉCIA. *Skattebrottslag (1971:69)*. Disponível em: <https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skattebrottslag-197169_sfs-1971-69>. Acesso em 21 de set. 2017.

SUIÇA. *Federal Act of 14 December 1990 on Direct Federal Taxation (FDTA)*. Disponível em: <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900329/index.html>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

URUGUAI. *Decreto-Ley n° 14.306 de 29 de noviembre de 1974. Código Tributário. (1971:69)*. Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974>>. Acesso em 21 de set. 2017.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC 116.828/SP, Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4681853>>. Acesso em 31 de jul. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno. AP 516 ED/DF, Relator Min. Ayres Britto. Redator p/ acórdão Min. Luiz Fux. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>>. Acesso em 31 de jul. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. RHC 128245/SP, Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>>. Acesso em 31 de jul. 2017.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. AgRg nos EAREsp 522775 / MG, Relator Min. Nefi Cordeiro. DJ 27/03/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402626544&dt_publicacao=27/03/2017>. Acesso em 19 de ago. 2017.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Terceira Seção. AgRg nos EAREsp 522775 / MG, Relator Min. Nefi Cordeiro. DJ 27/03/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402626544&dt_publicacao=27/03/2017>. Acesso em 19 de ago. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC 136984/SP, Relator Min. Rosa Weber. DJe-049 15/03/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12567859>>. Acesso em 04 de set. 2017.

NOTÍCIAS

DI CUNTO, Raphael e RESENDE, Thiago. *Câmara surpreende e pode votar projeto para anistiar caixa dois hoje*. Valor Econômico. Disponível em <<http://www.valor.com.br/politica/4715035/camara-surpreende-e-pode-votar-projeto-para-anistiar-caixa-dois-hoje>>. Acesso em 19 de set. 2016.

PESQUISAS - QUESTIONÁRIOS

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Angola*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Argentina*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 02 fev. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Austrália*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Áustria*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Bélgica*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Canadá*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 06 dez. 2016.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Chile*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 20 dez. 2016.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Espanha*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 01 dez. 2016.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária dos Estados Unidos da América - EUA*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Finlândia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 28 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Holanda*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 01 dez. 2016.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Hungria*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil

(Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Índia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 22 mai. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Indonésia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 08 ago. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Inglaterra*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 25 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Irlanda*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Itália*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Japão*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 10 mai. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Malásia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do México*.

[mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Noruega*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Nova Zelândia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Panamá*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 20 dez. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Paraguai*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 21 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Polônia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 18 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária de Portugal*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 03 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da República Tcheca*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 25 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Rússia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 16 dez. 2016.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária de Singapura*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 28 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Suécia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 24 mar. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Suíça*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 13 abr. 2017.

BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Uruguai*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 17 fev. 2017.

BORDA. Alejandro. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Colômbia*. [mensagem institucional recebida da embaixada da Colômbia no Brasil]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 26 abr. 2017.

BRUCHET, Bernard. *Resposta consulta legislação penal tributária da França*. Direction General D'Impôts. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 31 jul. 2006.

DING, David. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da China*. [mensagem institucional recebida em parceria da Administração Tributária da China com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 19 mar. 2017.

JOSEFSSON, Carl. *Resposta consulta legislação penal tributária da Suécia*. Embaixada Suécia. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 27 abr. 2006.

SIBEKO. S. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da África do Sul*. Embaixada África do Sul. South African Revenue Service. [mensagem institucional recebida em parceria com a Receita Federal do Brasil]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017.

PESQUISAS - INTERNET

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Internal Revenue Service. Voluntary Disclosure*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/uac/how-to-make-a-domestic-voluntary-disclosure>>. Acesso em 05 de jun. 2017.

SINGAPURA. *Inland Revenue Authority of Singapore. Voluntary Disclosure*. Disponível em: <<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Businesses/Self-Employed/Getting-it-right/Voluntary-Disclosure-of-Errors-for-Reduced-Penalties/#title2>>. Acesso em 24 de set. 2017.

TABELA 1 – COMPILAÇÃO PESQUISA - 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
ANGOLA	Doloso	Não	5	300%	A
ARGENTINA	Doloso	Sim	9	1000%	B
AUSTRÁLIA	Doloso	Não	20	Sim	A
AUSTRIA	Doloso	Sim	10	400%	B
BÉLGICA	Doloso	Não	5	US\$ 573.000	A
BRASIL	Doloso	Não	5	225%	D
CABO VERDE	Doloso	Não	8	US\$ 2.582.000	C
CANADÁ	Doloso/Culposo	Não	14	200%	C
CHILE	Doloso	Não	15	500%	A
CHINA	Doloso/Culposo	Sim	Perpétua	500%	C
COLOMBIA	Doloso/Culposo	Não	9	200%	D
ESPANHA	Doloso/Culposo	Sim	6	600%	B
EUA	Doloso	Não	5	US\$ 500.000	B
FINLÂNDIA	Doloso/Culposo	Sim	4	Sim	A
FRANÇA	Doloso	Não informado	10	US\$ 115.000	A
HOLANDA	Doloso/Culposo	Não informado	6	US\$ 941.000	B
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
IRLANDA	Doloso/Culposo	Não	5	US\$ 146.000	B
ITÁLIA	Doloso/Culposo	Sim	6	Não informado	B
JAPÃO	Doloso/Culposo	Não	10	US\$ 90.000	A
MALÁSIA	Doloso/Culposo	Não	3	300%	D
MÉXICO	Doloso/Culposo	Sim	13,5	Não informado	D
NORUEGA	Doloso/Culposo	Sim	6	Sim	B
NOVA ZELÂNDIA	Doloso	Não	7	US\$ 36.250	A
PANAMÁ	Doloso	Não	5	1000%	D
PARAGUAI	Doloso	Sim	10	Não informado	C
POLÔNIA	Doloso	Sim	5	US\$ 5.000.000	B
PORTUGUAL	Doloso	Sim	8	US\$ 22.600.000	D
REPÚBLICA TCHECA	Doloso	Sim	8	Sim	D
RÚSSIA	Doloso/Culposo	Sim	6	Sim	C
SINGAPURA	Doloso/Culposo	Sim	5	400%	D
SUÉCIA	Doloso	Sim	6	Não informado	A
SUIÇA	Doloso	Não	3	300%	B
URUGUAI	Doloso	Não	6	Não informado	A
MÉDIA (exceto Brasil)	Não aplica	Não aplica	8,24	464%	Não aplica
MEDIANA (exceto Brasil)	Não aplica	Não aplica	6,50	400%	Não aplica

APÊNDICE A – SÍNTESE DE ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TIPOS PENAIS NOS PAÍSES PESQUISADOS¹⁰⁸

África do Sul

O crime de “evasão fiscal”, doloso, prescreve a pena de multa de até 200% ou prisão por um período não superior a cinco anos - artigo 235 (1) da Lei de Administração Tributária.

A “evasão fiscal” culposa prescreve a pena de multa ou prisão por um período não superior a dois anos - artigo 234 da Lei de Administração Tributária.¹⁰⁹

Alemanha

O § 370 do Código Tributário Alemão disciplina o crime de “evasão fiscal”, prescrevendo pena de até **cinco anos** de prisão ou uma multa pecuniária.

Em 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.¹¹⁰

Angola

No que diz respeito ao delito de defraudação fiscal são previstas penas de prisão de até 5 anos (defraudação qualificada) e multa que chegam a 3 vezes o valor do tributo sonegado.¹¹¹

¹⁰⁸Síntese dos tipos penais construída pelo autor pela análise das respostas ao questionário encaminhadas pelos países pesquisados, bem como pesquisas leis tributária e penal citadas ou com informação de sítios da internet para sua localização, presentes no anexo IV.

¹⁰⁹ÁFRICA DO SUL. *Tax Administration Act. N° 28 of 2011*. Disponível em: <<http://www.lexisnexis.co.za/pdf/download-Tax-Administration-Act.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

¹¹⁰ALEMANHA. *Abgabenordnung - The Fiscal Code of Germany. Section 369-371* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf>. Acesso em 19 de ago. 2017.

¹¹¹ANGOLA. *Lei n° 21/14, de 22 de outubro*. Diário da República. Disponível em: <<http://joaocambuta.com/wp-content/uploads/2015/01/Lei-21.14-Art%C2%BA-1-a-271.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

Argentina

O crime de evasão fiscal está previsto na Lei 24.769/1996, exige a prática dolosa, bem como está dividido em evasão simples e evasão agravada.

Na evasão simples é exigido o valor mínimo sonegado de 400.000 pesos (US\$ 24.960) por exercício anual, multa de até 10 vezes o tributo evadido e pena que pode chegar a 6 anos de prisão.

Para evasão agravada, além de multa de até 10 vez o tributo evadido, a pena chega a 9 anos de prisão. Caracteriza a evasão agravada: o valor sonegado anual superior a 4.000.000 de pesos (US\$ 249.600); se envolver interpostas pessoas e o valor superior a 800.000 pesos (US\$ 49.920); se houver utilização de faturas ou documentos equivalentes falsos.¹¹²

Austrália

As sanções por crimes fiscais variam de penalidades financeiras menores (multas) a 20 anos de prisão por ofensa. As sanções por ofensas administrativas geralmente são multas e ordens judiciais que exigem que os contribuintes apresentem compensações ou forneçam informações.¹¹³

Áustria

O crime de evasão fiscal é punido pela conduta dolosa (intencionalmente), prescrevendo a aplicação de multa de até o quádruplo do valor sonegado em situações de elevado valor (maior que Euros 500.000) e comprovada utilização de meios fraudulentos, bem como prisão de até 10 anos.

A penalidade por evasão fiscal (art. 33 FPC) é uma multa até o dobro do imposto evadido e prisão até dois anos.

A evasão fiscal em uma infração comercial (art. 38 FPC) é dividida com multas até o triplo do imposto evadido e prisão até os três anos.

¹¹²ARGENTINA. *Ley 24.769/1996*. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

Cotação peso Argentino/US\$=0,0624 em 07/06/2017. Disponível em: <<https://br.investing.com>>. Acesso em 07 de jun. 2017.

¹¹³AUSTRÁLIA. *Criminal Code Act 1995*. Disponível em: <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C01150>>. Acesso em 20 de set. 2017.

AUSTRÁLIA. *Excise Act 1901*. Disponível em: <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C01101>>. Acesso em 20 de set. 2017.

Caso a evasão seja perpetrada por meio de organização criminosa (pelo menos 3 pessoas) ou meios violentos (art. 38ª FPC), poderá ser aplicada prisão de até 5 anos, além de multas e confisco de bens.

Em caso de fraude fiscal (art. 39 FPC), a pena de prisão até 10 anos é estabelecida, cumulada com multa de até o quádruplo do tributo sonegado. Poderá ainda ser aplicada multa de até 2,5 milhões de euros e confisco de bens.¹¹⁴

Bélgica

As penas por delito são especificadas nos artigos 449 a 456 do Código do Imposto sobre a Renda, sendo prevista multa de até 500.000 euros e pena de prisão de até 5 anos.¹¹⁵

Cabo Verde

Aos crimes tributários das pessoas físicas, nos termos do art. 14, I, são prescritas a pena de prisão de até 8 anos e multa de até 1.000 dias (cada dia multa pode chegar a 30.000 escudos cabo-verdianos - US\$ 309,89).

Para pessoas jurídicas, a pena de multa poderá chegar a 5.000 dias (cada dia multa para pessoa jurídica pode chegar a 50.000 escudos cabo-verdianos -US\$ 516,49).¹¹⁶

Canadá

O crime de sonegação fiscal é punido no Canadá, em casos de fraude, com pena de até 14 anos de prisão e multas.

Pessoas condenadas por falha em apresentar uma declaração ou não cumprimento de uma obrigação podem enfrentar uma multa que varia de \$ 1.000 a \$ 25.000 (US\$ 742 a US\$ 19.559) e até um ano de prisão.¹¹⁷

¹¹⁴AUSTRIA. *Finanzstrafgesetz – FinStrG (Fiscal Penal Code – FPC)*. Disponível em: <<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898>>. Acesso em 20 de set. 2017.

¹¹⁵BÉLGICA. *Code Des Impots Sur Les Revenus 1992*. Disponível em: <<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=112d14a4-998f-4c93-9c01-7e8031923abd#findHighlighted>>. Acesso em 26 de ago. 2017.

¹¹⁶CABO VERDE. *Decreto Legislativo 03/2014. Regime Jurídico de Infrações Tributárias não aduaneiras*. Disponível em: <<https://fiscocabo Verde.files.wordpress.com/2014/11/regime-jurc3addico-das-infrac3a7c3b5es-tributut3a1rias-nc3a3o-aduaneiras.pdf>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

Cotação dólar americano igual a 96,81 escudo cabo-verdiano. Disponível em: <https://pt.coinmill.com/CVE_USD.html#USD=1>. Acesso em 04 de jul. 2017.

¹¹⁷Cotação dólar canadense igual a 0,7424 dólar americano. Disponível em: <<https://br.advfn.com/p.php?pid=fxcalculate&action=convert&amount=1000&from=CAD&to=USD&btn=Converter>>. Acesso em 10 de jun. 2017.

As pessoas condenadas por evasão fiscal terão de pagar multas que vão de 50% a 200% dos impostos evadidos e até dois anos de prisão. Além disso, mediante condenação em acusação em processo penal, poderá ser imposta uma multa que varia de 100% a 200% dos impostos evadidos e até cinco anos de prisão.

O imposto condenado representa o imposto federal que o contribuinte evadiu ou procurou evadir. Este é o montante em que o contribuinte será condenado criminalmente por evasão fiscal e/ou fraude em um tribunal.

Se condenado por fraude nos termos da Seção 380 do Código Penal do Canadá, um indivíduo pode enfrentar até 14 anos de prisão.¹¹⁸

Chile

A maioria dos delitos tributários se sanciona com penas de multa, salvo os delitos contemplados artigo 97 do Código Tributário que tem prescrito penas de crime.

O crime de evasão fiscal é previsto na forma dolosa no Chile, com pena máxima de prisão de 15 anos e multa de até 500% o tributo sonegado, bem como de restrição de outros direitos para pessoa jurídica (fechamento do estabelecimento).¹¹⁹

China

Em face do crime tributário há previsão de penalidades criminais e sanções administrativas.

A punição tanto pela conduta dolosa, quanto culposa, manifestando o aspecto objetivo do crime como: contribuinte engana, usa de meios para esconder a verdade, faz declaração falsa ou não declara, o montante da evasão fiscal é relativamente alto e, também, acima de 10% do valor do imposto devido; a fonte pagadora tem comportamento de enganar, usar de meios para esconder a verdade, não repassa ou repassa menos o valor já retido ou coletado, onde o montante é relativamente alto.

¹¹⁸CANADÁ. *Criminal Code*. Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/C-46.pdf>>. Acesso em 20 de set. 2017.

CANADÁ. *List of acts*. Disponível em: <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/acts-regulations/list-acts.html>>. Acesso em 20 de set. 2017.

¹¹⁹CHILE. *Decreto-Lei 830/74. Código Tributário*. Disponível em <<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

A lei prescreve um padrão quantitativo concreto para o crime de evasão fiscal, que é acima de 10% do valor do imposto devido, e para o montante de evasão fiscal acima de 30% do imposto devido.

De acordo com as disposições contidas no Código Penal, quando chega no montante contido nas disposições, e no critério de proporcionalidade, já constitui crime. Só se atender às três seguintes condições prévias é que não será investigado por responsabilidade penal: 1) após a notificação da autoridade fiscal, vir a pagar o imposto devido; 2) pagar a multa por atraso no pagamento. 3) já ter recebido punição administrativa.

São prescritas penas de multa de até 500% e prisão em face do crime tributário. As penas de prisão para situações graves têm limite superior de 10 anos. Caso o montante for extremamente alto ou, se as circunstâncias do caso forem extremamente graves, terá pena de prisão que exceda a 10 anos ou prisão perpétua.

Colômbia

O artigo 402 do Código Penal disciplina que o agente de retenção, ou de autorretenção, pelo conceito de retenção na fonte, bem como o responsável pelo imposto sobre as vendas, que não pague as somas retidas ou autorretidas ou arrecadadas dentro de dois meses seguintes ao prazo para recolhimento fixado, incorrerá em pena de prisão de 48 a 108 meses (9 anos) e multa equivalente ao dobro do valor sonegado, limitada a 50.000 salários mínimos legais vigentes (US\$ 12.208.602).¹²⁰

Espanha

O crime de sonegação fiscal é previsto na forma culposa e dolosa na Espanha, com pena máxima de 6 anos e multa de até seis vezes o tributo sonegado.

¹²⁰COLÔMBIA. *Ley 599/2000. Código Penal Colombiano*. Disponível em: <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>>. Acesso em 20 de ago. 2017. O salário mínimo na colômbia se fixa de forma anual, ainda que a periodicidade de pagamento seja mensal. Para o ano de 2017 o salário mínimo mensal é de 737.717 pesos colombianos, nos termos do Decreto 2.209 de 30 de dezembro de 2016 (equivalente a US\$ 244,17). Disponível em: <<http://obiee.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&Path=/shared/Consulta%20Series%20Estadisticas%20desde%20Excel/1.%20Salarios/1.1%20Salario%20minimo%20legal%20en%20Colombia/1.1.1%20Serie%20historica&Options=rdf&NQUser=salarios&NQPassword=salarios&lang=es>>. Acesso em 27 de ago. 2008. Cotação dolar americano igual a 3.021,30 pesos colombianos. Disponível em: <https://br.investing.com/currency-converter/>. Acesso em 27 de jun. 2017.

As penas previstas são de prisão, multa e restrição de outros direitos para pessoas físicas ou jurídicas.

O crime básico (art.305) é previsto por ação ou omissão, que provoca **evasão no pagamento de impostos**, valores retidos ou que deveria ter sido retido ou recebe indevidamente reembolsos ou desfruta de benefícios fiscais, desde que o montante da quota defraudada, o montante não pago retenções ou pagamentos por conta ou reembolsos ou benefícios fiscais indevidamente obtidos **exceder cento e vinte mil euros**, que será punido com **reclusão de um a cinco anos e multa do valor, até seis vezes o valor sonegado**.

A sonegação será agravada (art. 305 bis), com pena de prisão de dois a seis anos e multa do dobro ao sêxtuplo do valor sonegado quando a evasão 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.¹²¹

Estados Unidos da América - EUA

É previsto o crime de evasão fiscal, por conduta dolosa, com pena de reclusão de até 5 anos e/ou multa.

O crime de sonegação será aplicado, dentre outras situações, para pessoa que **intencionalmente** tentar evadir ou reduzir qualquer tributo previsto no código tributário ou o dever de seu pagamento, além de outras penalidades previstas em lei, com pena de prisão de até 5 anos e/ou multa não superior a US\$ 250.000 para pessoas físicas (US\$ 500.000 para pessoas jurídicas).¹²²

¹²¹ESPAÑA. *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Disponível em:<http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1>. Acesso em 01 de out. 2017.

¹²²ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Related Statutes and Penalties - General Fraud*. Disponível em:<<https://www.irs.gov/uac/related-statutes-and-penalties-general-fraud>>. Acesso em 15 de ago. 2017.

Finlândia

O crime fiscal está previsto na forma culposa e dolosa, com prescrição de pena de multa e prisão de até 4 anos.

O Capítulo 29 do Código Penal inclui os seguintes tipos: Secção 1 - fraude fiscal, Secção 2 - fraude fiscal agravada, Secção 3 – pequena fraude fiscal e Secção 4 - violação fiscal. As penalidades variam consoante a pessoa tenha cometido fraude fiscal agravada ou fraude fiscal. Se for agravada, a pena é de prisão de 4 meses a 4 anos. Se fraude fiscal até 2 anos ou multas. Se é uma pequena fraude fiscal, existe a possibilidade, de acordo com o Código Penal finlandês, de pagar os impostos não pagos com uma multa.¹²³

França

É previsto o crime de evasão fiscal, quando a fraude para fins de sonegação fiscal é proposita (dolosa) e grave, sendo o a prescrição penal independente das sanções fiscais, podendo as penas atingir 10 anos de prisão e 100.000 euros de multa.

Holanda

O crime de sonegação fiscal é previsto na forma culposa e dolosa na Holanda, com pena máxima de 6 anos e multa.

As penas de detenção são indicadas nos próprios artigos, variando de um máximo de 6 meses para condutas não dolosas previstas no art. 68, a um máximo de 6 anos para condutas dolosas dispostas no art. 69 e crimes conexos do código penal.

As penas de multas têm categorias diferentes e são indicadas nos artigos. As categorias são:

Terceira categoria: EUR 8.200

Quarta categoria: EUR 20.500

Quinta categoria: EUR 82.000

Sexta categoria: EUR 820.000

Os delitos cometidos no decurso da sua profissão podem conduzir à desqualificação do exercício da profissão.

¹²³FINLÂNDIA. *Criminal Code of Finland* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1889/en18890039.pdf>>. Acesso em 16 de set. 2017.

Hungria

Na Hungria, o Código Penal (*Act C de 2012 on the Criminal Code*) contém disposições sobre fraude orçamentária. Na verdade, 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.

Os crimes contra o orçamento, dos quais se inclui os crimes tributários são punidos com prisão de até 10 anos, quando a fraude orçamentária resulta em perdas financeiras particularmente consideráveis e é cometida em associação criminal com cúmplices ou em escala comercial.

Além da pena de prisão, também deve ser aplicado o confisco como medida sobre a propriedade, que foi obtida pelo autor que cometeu fraude no orçamento, que resulta em perdas financeiras particularmente substanciais e o crime tenha sido cometido em associação criminal com cúmplices. O confisco deve abranger os bens obtidos durante os cinco anos anteriores ao início do processo penal, desde que a propriedade e o estilo de vida do perpetrador, respectivamente, sejam excepcionalmente desproporcionais à situação de ganhos explicável e circunstâncias pessoais do autor.¹²⁴

Índia

O crime de sonegação fiscal é punido com pena de multa e prisão de até sete anos.¹²⁵

Indonésia

As penalidades por crime de evasão fiscal são diferentes dependendo do tipo de crime conforme estipulado na Lei GPTP.

Existe o crime culposo (negligência, prescrito no art. 38 da Lei GPTP), quando o contribuinte por negligência comete falhas na apresentação de uma declaração de imposto que possam levar a perdas na arrecadação. Referido crime só é aplicado na segunda vez, pois na primeira o contribuinte poderá pagar multa administrativa de 200% do valor do tributo não pago

¹²⁴HUNGRIA. *Act C de 2012 on the Criminal Code* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.refworld.org/pdfid/4c358dd22.pdf>>. Acesso em 19 de ago. 2017.

¹²⁵ÍNDIA. *Income Tax Act, 1961*. Disponível em: <<http://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>>. Acesso em 21 de set. 2017.

ÍNDIA. *Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015*. Disponível em: <<http://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/black-money-undisclosed-income-act.aspx>>. Acesso em 21 de set. 2017.

(art. 13-A). Para o crime culposos é prevista prisão de até 1 ano e multa de 100% do tributo não pago.

O crime de evasão dolosa é punido com pena de até 6 anos de prisão e multa de até 6 vezes o valor do tributo evadido.

Inglaterra

O crime de sonegação fiscal apresenta penas de multas de £ 800 (US\$1.019) até um valor ilimitado e/ou sentenças de prisão até a vida (prisão perpétua).¹²⁶

Irlanda

É considerada uma infração a evasão fiscal em geral e, especificamente, várias ações ou falhas no contexto das obrigações impostas por todos os estatutos e os instrumentos legais relativos a impostos e deveres sob o cuidado e gestão dos Comissários de Receita (“Auditores-Fiscais”). Abrange as seguintes falhas específicas: falha na obtenção de declarações fiscais, falta de cumprimento das disposições da legislação tributária e falha de efetuar pagamentos. Também considera infração, entre outras questões, a elaboração de declarações fiscais incorretas, a apresentação de informações incorretas, a evasão fraudulenta dos impostos, a facilitação dessa evasão.

Nos termos da Seção 1078 (3) TCA, a pena por condenação é uma multa de até € 126.970 ou uma pena de prisão de até 5 anos ou ambos. Os casos menos graves podem ser processados no distrito e a pena prevista para tais condenações é uma multa de até € 5.000 ou uma pena de prisão de até 12 meses ou ambas.

A seção prevê a responsabilidade máxima de uma pessoa condenada por tal crime - a responsabilidade efetiva é da competência do Tribunal. No entanto, no caso de condenações no tribunal do distrito, há uma mitigação máxima de três quartos da multa disponível para o tribunal. (Seção 1078 (3) (a) (i) TCA).¹²⁷

¹²⁶INGLATERRA. *Customs and Excise Mangement Act 1979*. Disponível em: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/2>>. Acesso em 21 de set. 2017.

Cotação libra esterlina igual a 0,7844 dolar americano. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/gbp-usd-converter>>. Acesso em 26 de jun. 2017.

¹²⁷IRLANDA. *Taxes Consolidation ACT, 1997*. Disponível em: <<http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/html>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

Itália

O crime de sonegação fiscal é previsto na forma dolosa e culposa, com pena de prisão de até 6 anos. Está previsto no Decreto Legislativo nº 74 de 10 de março de 2.000, prescrevendo as seguintes condutas:

Art. 2: Declaração fraudulenta mediante o uso de faturas ou outros documentos emitidos para operações inexistentes. Pena de 1 ano e seis meses a 6 anos.

Art. 3: Declaração fraudulenta mediante outros artifícios. Pena de 1 ano e seis meses a 6 anos.

Art. 4: Declaração não verdadeira. Pena de 1 ano a 3 anos (na presença de condições estabelecidas).

Art. 5: Declaração omissa. Pena de 1 ano e seis meses a 4 anos.

Art. 8: Emissão de faturas ou outros documentos à frente de operações inexistentes. Pena de 1 ano e seis meses a 6 anos.

Art. 10: Ocultação ou destruição de livros contábeis. Pena de 1 ano e seis meses a 6 anos.

Art. 10 bis: omissão no pagamento de retenções. Pena de 6 meses a 2 anos.

Art. 10 ter: omissão no pagamento do IVA. Pena de 6 meses a 2 anos.

Art. 10 quater: compensação indevida. Pena de 6 meses a 2 anos.

Art. 11: Subtração fraudulenta no pagamento de impostos.

- Pena de 6 meses a 4 anos
- Pena de 1 ano a 6 anos (se superior a Euro 200.000).¹²⁸

Japão

As penas por crime de evasão fiscal no Japão são as seguintes:

- Evasão fiscal por engano ou outros atos ilícitos

Prisão até 10 anos / multa até 10.000.000 ienes ou ambos (US\$ 89.839,18)

- Reembolso fraudulento por engano ou outros atos ilícitos

Prisão até 10 anos / multa até 10.000.000 ienes ou ambos (US\$ 89.839,18)

- Evasão fiscal por não apresentação de declarações fiscais sem outros atos ilícitos

¹²⁸ITÁLIA. *Decreto Legislativo nº 74 de 10 de março de 2.000*. Disponível em: <<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/03/31/000G0112/sg>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

Prisão até 5 anos / multa até 5.000.000 ienes ou ambos (US\$ 44.910,96)

- Declarações fiscais não-arquivadas (sem intenção)

Prisão até um ano / multa até 500.000 ienes ou ambos (US\$ 4.491,96)¹²⁹

Malásia

O crime de sonegação fiscal é previsto na forma culposa (art. 112 e 113 ITA) e na forma dolosa (art. 114 ITA), com punição de multa de até 3 vezes o valor do tributo sonegado e prisão de até 3 anos.

O artigo 112 do ITA prevê a omissão de uma declaração ou exigibilidade, sendo prescrita multa de MYR 200 a MYR 20.000 (US\$ 4.676), além de penalidade do triplo do tributo sonegado e prisão de até seis meses.

O artigo 113 do ITA prescreve conduta de fornecimento de uma declaração incorreta. Prevê multa de MYR1000 a MYR 10.000 e penalidade especial do dobro do tributo sonegado.

A sonegação dolosa está disposta no artigo 114, que prescreve a ação intencional para evadir impostos, com pena de MYR de 1.000 a 20.000 e/ou pena de prisão de até 3 anos, além de penalidade do triplo do tributo sonegado.¹³⁰

México

O delito de evasão fiscal na lei mexicana é denominado de defraudação fiscal que está previsto nos artigos 108 e 109 do Código Fiscal da Federação, o primeiro dispõe sobre o tipo penal básico e o segundo as condutas equiparáveis a defraudação fiscal.

A regulação se refere aos delitos federais, por isso se aplica em todo o território mexicano. Ademais, é possível encontrar alguns tipos penais nas diversas legislações estatais, entretanto se aplicam a condutas relacionadas aos impostos locais.

A defraudação fiscal (sonegação fiscal) é prevista em especial na forma dolosa, sendo suas penas variáveis em função da qualificação das ações, bem como do valor do tributo

¹²⁹Cotação dólar americano igual a 111,31 ienes japonês. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/single-currency-crosses>>. Acesso em 25 de jun. 2017.

¹³⁰MALÁSIA. *Income Tax Act 1967* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.agc.gov.my/agcportal/uploads/files/Publications/LOM/EN/Act%2053.pdf>>. Acesso em 21 de set. 2017.

Cotação malaio igual a 0,2338 dolar americano. Disponível em: <<https://br.investing.com/currency-converter/>>. Acesso em 17 de jun. 2017.

sonegado, podendo chegar a 13,5 anos de prisão, quando valor superior a \$2 milhões 54 mil 89 pesos (US\$ 114.116) e apresente conduta qualificada.

Em conformidade com o quarto parágrafo do art. 108 do Código Fiscal da Federação, o delito de defraudação fiscal se sancionará com as seguintes penas:

I – Com a prisão de 3 meses a 2 anos, quando o valor sonegado não exceda a 1 milhão, 369 mil, 930 pesos (US\$ 76.107).

II – Com prisão de 2 a 5 anos, quando o valor sonegado exceda a 1 milhão, 369 mil, 930 pesos, mas não excede 2 milhões, 54 mil 890 pesos (US\$ 114.116).

III – Com prisão de 3 a 9 anos, quando o valor sonegado for maior que 2 milhões, 54 mil 890 pesos.

Quando não se puder determinar a quantia sonegada. A pena será de três meses a seis anos de prisão.

Os delitos serão qualificados quando tenham origem em condutas fraudulentas, tais como: pelo uso de documentos falsos; pela omissão reiterada da expedição de comprovantes das atividades; declarar dados falsos; não escriturar registros contábeis que esteja obrigado ou escriturar com dados falsos; omitir contribuições retidas; dentre outras.

Quando os delitos são qualificados, a pena correspondente será aumentada pela metade.

Além da defraudação fiscal (básica e qualificada), o México contempla os seguintes delitos fiscais praticados pelo contribuinte:

- delitos relativos ao registro federal de contribuintes (art. 110);
- delitos relativos a declarações, contabilidade e documentação (art. 111);
- fraude cometida por depositário ou interventor (art. 112);
- delitos relacionados com aparatos de controle, selos e marcas oficiais (art. 113).¹³¹

Noruega

É previsto o crime de sonegação fiscal (evasão ou fraude fiscal), tanto na forma culposa quanto dolosa, com previsão de pena por multa e/ou prisão de até 6 anos.

¹³¹MÉXICO. *Código Fiscal de la Federación*. Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160517.pdf>. Acesso em 21 de set. 2017. Cotação dólar americano igual a 18 pesos mexicanos. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/single-currency-crosses>>. Acesso em 25 de jun. 2017.

O crime de evasão fiscal, (§378 do capítulo 30 do Código Penal) prescreve uma multa ou prisão não superior a 2 anos, imposta por fornecer informações incorretas ou incompletas a uma autoridade pública, ou não fornecer informações obrigatórias, quando esta entende ou deve entender que isso pode levar a benefícios fiscais.

A fraude fiscal grave é punível com uma multa ou pena de prisão por até seis anos. (§379 do capítulo 30 do Código Penal).

A falha tributária por **negligência** grave ao prestar informações incorretas ou incompletas ou falta fornecer informações obrigatórias, quando ele deve entender que isso pode levar a benefícios fiscais é punível com uma multa ou pena de prisão por até um ano (§380 do capítulo 30 do Código Penal).

Violando disposições relativas ao registro e documentação de informações contábeis, o relatório anual ou armazenamento contábil é punido com uma multa ou pena de prisão por até dois anos (§392 do capítulo 30 do Código Penal).

Violação contábil grave é punível com pena de prisão por até seis anos (§393 do capítulo 30 do Código Penal).

Violação contábil negligente punível com uma multa ou prisão não superior a um ano (§394 do capítulo 30 do Código Penal).¹³²

Nova Zelândia

O crime de sonegação fiscal, prescreve pena de até 5 anos para condutas conscientes (dolo) para evasão de tributos e multa de até NZ\$50.000. Para o crime de tomar e usar documento falso é prevista a pena de até 7 anos de prisão.¹³³

Panamá

Existe a figura de “defraudação fiscal” que está no artigo 752 do Código Fiscal. Se trata de uma falta administrativa grave que tramita num procedimento penal comum, nos termos do artigo 1.311 e seguintes do Código Fiscal e tem penas de prisão. Conforme posição da

¹³²NORUEGA. *The Criminal Code*. Disponível em: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28/KAPITTEL_2-15#KAPITTEL_2-15>. Acesso em 21 de set. 2017.

¹³³Cotação dólar Neozelandês igual a 0,7250 dolar americano. Disponível em: <<https://br.investing.com/currency-converter/>>. Acesso em 17 de jun. 2017.

Administração Tributária do Panamá não se trata de um crime, mas sim de uma falta administrativa grave.

Em que pese no entendimento da Administração Tributária do Panamá o instituto da defraudação fiscal não seja um crime tributário, o tipo descrito e as penas são bem semelhantes ao instituto do crime fiscal em outros países.

Guarda a diferença de que a investigação e punição pela defraudação fiscal são aplicadas pela própria Administração Tributária.

A “sonegação fiscal” no Panamá é punida com multa não superior a dez vezes a quantia sonegada e prisão de até 5 anos.

Para defraudação fiscal, que trata o art. 752 do Código Fiscal, são aplicadas multa não menor que cinco vezes e nem maior que dez vezes a quantia defraudada e detenção de um mês a um ano, exceto quando se tenha apresentado uma sanção especial prescritas nos números 11, 12, e 13.

A defraudação fiscal de que tratam os números 11, 12 e 13 do artigo 752 será sancionada com multa não menor que cinco vezes e nem maior que dez vezes a quantia defraudada, com pena de prisão de dois a cinco anos.¹³⁴

Paraguai

O Código Penal Paraguaio, Lei nº 1.160/1997, em seu artigo 261, legisla sobre “evasão de impostos”, prescrevendo que cometerá a conduta típica a pessoa que fornece para a administração tributária dados falsos ou incompletos sobre fatos relevantes para a determinação dos tributos.

Define como evasão todo os casos que exista um déficit entre o imposto devido e o imposto liquidado. Enumera também como evasão o recebimento indevido de restituições de tributos.

A partir de 2012, a Lei nº 4.673 (que modifica e amplia as disposições de criação de imposto de renda para os serviços de caráter pessoal) dispôs que a ação penal pública de evasão de tributos não poderá ser exercida sem que exista uma resolução prévia apresentada pela autoridade administrativa competente e, em caso dita resolução tenha sido recorrida na

¹³⁴PANAMÁ. *Código Fiscal de la República do Panamá*. Disponível em: <<http://www.mef.gob.pa/es/transparencia/Documents/Codigo%20Fiscal-Ley%208.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

instância jurisdicional competente, se tenha esgotado todos os recursos processuais ordinários. Desta forma, criou instituto semelhante ao pressuposto do lançamento definitivo do crédito tributário para fins da ação penal.

Para o crime de sonegação fiscal (evasão fiscal) está prevista a pena de prisão de até 5 anos e caso presente circunstâncias agravantes, como participação de funcionários, elevado valor e fraude em condutas continuadas, a sanção poderá chegar em 10 anos de privação de liberdade.¹³⁵

Polônia

Na lei penal e fiscal, o conceito de evasão fiscal é atribuído a muitos tipos de delitos, que incluem, evasão de obrigações fiscais (Art. 54 do PFC); declarar dados falsos ou ocultar a verdade em declaração ou nas demonstrações (Art. 56 do PFC); restituição de imposto fraudulento (Art. 76 do PFC).

O crime de sonegação fiscal prescreve penalidade de multa de até 720 taxas diárias ou pena de privação de liberdade de até 5 anos, ou ambas as penalidades em conjunto.

Ofensa fiscal

De 10 a 720 taxas diárias no valor associado à remuneração mínima.

Uma multa pode ser imposta por um tribunal no valor de 666,66 PLN até 19.199.808,00 PLN (de acordo com as taxas aplicáveis em 2017) (de US\$ 176,83 até US\$ 5.092.811)¹³⁶

Contravenção fiscal

Uma multa por delito fiscal pode ser imposta quando o valor do imposto exposto a ser reduzido não excede o limite legal, ou seja, não é superior a cinco vezes o montante da remuneração mínima vigente no momento da sua comissão.

Uma multa pode ser imposta no valor de 1/10 até 20 vezes da remuneração mínima - de 200 PLN até 40 000 PLN (de acordo com as taxas aplicáveis em 2017)

¹³⁵PARAGUAI. *Código Penal*. Disponível em: <<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/py/py012es.pdf>>. Acesso em 21 de set. 2017.

PARAGUAI. *Ley n° 4.673/2012*. Disponível em: <http://www.impuestospy.com/Leyes/Ley%204673_12.php>. Acesso em 21 de set. 2017.

¹³⁶Cotação do dólar americano igual a 3,77 złóti polonês. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/single-currency-crosses>>. Acesso em 25 de jun. 2017.

Portugal

O Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001 - com várias alterações posteriores) tipifica a fraude fiscal e a fraude qualificada, entre outros delitos.

A fraude simples é punida com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, se a vantagem patrimonial ilegítima for \geq a € 15.000.

A fraude qualificada é punida com pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1.200 dias para as pessoas coletivas se intervierem determinadas circunstâncias qualificadoras ou a vantagem patrimonial for de valor $>$ a € 50 000.

Se a vantagem patrimonial for de valor $>$ a € 200.000, a pena é de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares, e de multa de 480 a 1.920 dias para as pessoas coletivas.

Cada dia de multa corresponde a uma quantia entre € 1 e € 500, tratando-se de pessoas singulares, e entre € 5 e € 5.000, tratando-se de pessoas coletivas ou entidades equiparadas, que o tribunal fixa em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos.¹³⁷

República Tcheca

O crime de sonegação fiscal prescreve a conduta culposa e dolosa, com pena de prisão de até 8 anos, prisão domiciliar, proibição de atividade, trabalho voluntário, multa e confisco de propriedade (no caso de valor sonegado superior a CZK 5.000.000).

O valor da sonegação é elemento do tipo penal.¹³⁸

Rússia

É previsto o crime de sonegação fiscal (evasão fiscal), por conduta culposa ou dolosa, com pena de reclusão de até 6 anos e/ou multa.

¹³⁷PORTUGAL. *Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001)*. Disponível em: <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/RGIT/index_rgit.htm>. Acesso em 19 de ago. 2017.

¹³⁸REPÚBLICA TCHECA. *Criminal Code of the Czech Republic* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.ejtn.eu/PageFiles/6533/Criminal%20Code%20of%20the%20Czech%20Republic.pdf>>. Acesso em 20 de ago. 2017.

Dependendo da gravidade da ofensa, poderá ser aplicada as seguintes penalidades: multas, serviço comunitário; detenção; restrição; restrição para assumir certos cargos ou para exercer certas profissões.

Para caracterização do crime de sonegação faz distinção em função do valor sonegado, segregando em sonegação de grande escala e sonegação especialmente grande, variáveis em função de determinadas circunstâncias abaixo explicitadas.

Para **pessoa física** é previsto no artigo 198 a evasão de do pagamento de impostos por falha (tanto “falha”, quanto apresentação de dados e documentos falsos) em **grande escala** em sua declaração. Será punido com multa de 100 mil a 300 mil rublos (US\$ 1.760 a 5.280)¹³⁹ ou na quantidade do rendimento ou salário, ou outros rendimentos do condenado por um período de um a dois anos, ou com trabalho obrigatório por um período de até um ano, ou prisão por um período de até seis meses, ou **por privação de liberdade por um período máximo de um ano**.

O mesmo acto cometido numa escala **especialmente grande** será punido com uma multa no valor de 200 mil a 500 mil rublos (US\$ 3.520 a 8.800) ou no montante de um salário ou outro rendimento do condenado por um período de dezoito meses a três anos, ou com trabalho obrigatório por um período de até **três anos**, ou com **privação de liberdade** pelo mesmo período.

Um montante **grande** neste artigo significa um montante de impostos e / ou taxas no período de três anos financeiros consecutivos, mais de 600.000 rublos (US\$ 10.560), desde que a percentagem de impostos ou taxas não pagos exceda a 10 por cento do montante a pagar dos impostos e (ou) taxas, ou superior a um milhão e oitocentos mil rublos, enquanto um montante **especialmente grande** correspondente a um montante que totaliza, no prazo de três exercícios consecutivos, três milhões de rublos (US\$ 52.800), desde que a parte dos impostos e/ou taxas não pagos exceda 20 por cento do montante a pagar de impostos e (ou) taxas, ou superior a nove milhões de rublos (US\$ 158.400).

Para **pessoa jurídica** é previsto no artigo 199 a evasão do pagamento de impostos por não apresentar ou pela inclusão consciente de dados falsos, em **grande escala**, em sua

¹³⁹Cotação rublo igual a 0,0176 dolar americano. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies//brl-rub-converter>>. Acesso em 06 de jun. 2017.

declaração. Será punido com multa de 100 mil a 300 mil rublos (US\$ 1.760 a 5.280) ou na quantidade do rendimento ou salário, ou outros rendimentos do condenado por um período de um a dois anos, ou com trabalho obrigatório por um período máximo de dois anos, acompanhado da privação do direito de ocupar determinados cargos ou de exercer determinadas atividades por um período máximo de três anos ou destituído de semelhante, ou por uma detenção por um período máximo de seis meses, ou por **privação de liberdade por um período de até dois anos**, com ou sem privação do direito de ocupar cargos específicos ou exercer atividades específicas por um período máximo de três anos.

O mesmo ato cometido: a) por um grupo de pessoas por concerto prévio; b) em uma escala especialmente grande; será punido com uma multa no valor de 200 mil a 500 mil rublos (US\$ 3.520 a 8.800) ou no montante do rendimento ou salário, ou qualquer outro rendimento do condenado por um período de um a três anos, ou com trabalho obrigatório por um período de até cinco anos, acompanhado de privação do direito de ocupar cargos específicos ou exercer determinadas actividades por um período de três anos ou destituído de semelhante, ou por **privação de liberdade por um período máximo de seis anos**, com ou sem privação do direito de exercer cargos específicos ou de exercer determinadas actividades por um prazo de até três anos.

Um montante **grande** para pessoa jurídica, corresponde a um montante dos impostos e/ou taxas que totalizam no período de três exercícios mais de dois milhões de rublos, desde que a percentagem de impostos ou taxas não pagos exceda a 10 por cento do montante a pagar dos impostos e (ou) taxas, ou superior a seis milhões de rublos (US\$ 348.000), um montante **especialmente grande** correspondente correspondente a um montante que totaliza, no prazo de três exercícios consecutivos, mais de dez milhões de rublos, desde que a percentagem de impostos e/ou taxas não pagos seja superior a 20% do montante a pagar de impostos e/ou taxas, ou superior a 30 milhões Rublos (US\$ 1.740.000).¹⁴⁰

Singapura

O crime de sonegação fiscal (fraude fiscal) é previsto na forma culposa e dolosa, com pena de prisão de até cinco anos e multa de até 400% o valor do imposto sonegado.

¹⁴⁰RÚSSIA. *The Criminal Code of the Russian Federation. N° 63-Fz of June 13, 1996* (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

Para a situação de evasão de impostos fraudulenta grave (serious fraudulent tax evasion) são previstos:

a) de acordo com a Lei do imposto sobre a renda, qualquer pessoa que intencionalmente com a intenção de evadir ou auxiliar qualquer outra pessoa a evadir imposto deve ser culpada de uma ofensa pela qual, após a condenação, ele deve: pagar uma penalidade de quatro vezes o montante do imposto que foi subavaliado em consequência da infração ou que teria sido subavaliado se a infração não tivesse sido detectada; e também será passível de uma multa não superior a \$ 50.000 (US\$ 36.135) ou pena de prisão por um período não superior a cinco anos, ou ambos.

b) de acordo com a Lei de GST (imposto sobre bens e serviços), qualquer pessoa que intencionalmente com a intenção de evadir ou ajudar qualquer outra pessoa a evadir imposto deve ser culpada de uma ofensa pela qual, após a condenação, ele deve: pagar uma penalidade de três vezes o montante do imposto que foi subavaliado em consequência da infração ou que teria sido subavaliado se a infração não tivesse sido detectada; e também será passível de uma multa que não exceda \$ 10.000 (US\$ 7.227) ou pena de prisão por um período não superior a sete anos, ou ambos.¹⁴¹

Quando for estabelecido que existe uma intenção deliberada de evasão fiscal ou de ajudar outra pessoa a evadir impostos, serão processados o contribuinte infrator e demais partícipes da evasão fiscal.

É realizada a divulgação no site da Administração Tributária em Singapura - IRAS - dos contribuintes que se encontram sob investigação por crime tributário.¹⁴²

Suécia

Fraude fiscal tem prisão máxima de 2 anos e fraude fiscal grave prisão de 6 meses a 6 anos.

¹⁴¹Cotação dólar Singapura igual a 0,7227 dolar americano. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/sgd-usd-converter>>. Acesso em 15 de jun. 2017.

¹⁴²SINGAPURA. *Income Tax Act (Chapter 134)*. Disponível em: <<http://statutes.agc.gov.sg/aol/search/display/view.w3p;page=0;query=DocId%3A45fc380e-12d4-4935-b138-c42dc45d377c%20%20Status%3Ainforce%20Depth%3A0;rec=0>>. Acesso em 21 de set. 2017.
SINGAPURA. *Goods and Services Tax Act (Chapter 117A)*. Disponível em: <<http://statutes.agc.gov.sg/aol/download/0/0/pdf/binaryFile/pdfFile.pdf?CompId:f62360f9-1ece-4f25-9d6e-90fc3109612f>>. Acesso em 21 de set. 2017.

O crime de sonegação fiscal é doloso, sendo considerado para sua caracterização em sua graduação o valor do tributo sonegado.¹⁴³

Suíça

O crime de sonegação fiscal (fraude fiscal) é previsto na forma dolosa, com pena de prisão de até três anos e multa até o valor de 1,08 milhão de francos suíços (1,11 milhão US\$).¹⁴⁴

Na Suíça, é feita uma distinção entre a evasão fiscal e a fraude fiscal. A evasão fiscal (ou seja, a falha em reportar o lucro tributável em uma declaração de imposto) é aplicada pelas autoridades fiscais. Esta é uma infração administrativa e tais questões são tratadas nos tribunais tributários suíços e não em tribunais criminais. A evasão fiscal é regulada pelos artigos 175, 180 da Lei Federal de 14 de dezembro de 1990 sobre Tributação Federal Direta (FDTA) e a Lei Federal de 14 de dezembro de 1990 sobre a harmonização dos impostos diretos dos cantões e municípios (artigo 56º). A fraude fiscal é regida pelo artigo 186º FDTA e pelo artigo 56º FTHA.

As infrações relativas aos tributos fazem parte da Lei Tributária e não do Código Penal Suíço. Os artigos 175 (parágrafo 2) e 186 (parágrafo 1) da FDTA como disposições penais suplementares fora do Código Penal incluem também as penalidades por evasão fiscal e fraude fiscal. A evasão fiscal é punida com uma multa de pelo menos um terço e no máximo três vezes o montante do imposto evadido. A fraude fiscal é tratada com tribunais criminais e é punida com prisão de até três anos ou uma pena monetária que equivale a um valor máximo de CHF 1,08 milhão (1,11 milhão US\$).

Uruguai

Para o delito de defraudação tributária a pena será de seis meses a seis anos de prisão. Não há previsão de valores ou reincidência.

¹⁴³SUÉCIA. *Skattebrottslag (1971:69)*. Disponível em: <https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skattebrottslag-197169_sfs-1971-69>. Acesso em 21 de set. 2017.

¹⁴⁴SUIÇA. *Federal Act of 14 December 1990 on Direct Federal Taxation (FDTA)*. Disponível em: <<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900329/index.html>>. Acesso em 20 de ago. 2017. Cotação franco suíço igual a 1,0323 dólar americano. Disponível em: <<https://br.investing.com/currencies/chf-usd-converter>>. Acesso em 14 de jun. 2017.

Os crimes tributários têm como condição para sua denúncia pelo Ministério Público a representação apresentada pela Administração Tributária.¹⁴⁵

¹⁴⁵ URUGUAI. *Decreto-Ley n° 14.306 de 29 de noviembre de 1974. Código Tributário*. (1971:69). Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974>>. Acesso em 21 de set. 2017.

APÊNDICE B – SÍNTESE DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME TRIBUTÁRIO PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NOS PAÍSES PESQUISADOS¹⁴⁶

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.

Angola

Ainda que se verifique o pagamento do tributo, não existe a possibilidade da extinção da punibilidade do delito de defraudação fiscal.

Austrália

As decisões de investigar e processar delitos fiscais devem ser mantidas separadas de qualquer decisão de perseguir e cobrar os passivos fiscais.

A Administração Tributária da Austrália (Australian Taxation Office – ATO) não pode comprometer-se a um contribuinte suspeito de cometer um crime fiscal que a ação judicial não será prosseguida se for alcançado um acordo sobre o pagamento de impostos.

No entanto, a imposição de penalidades civis e qualquer imposto pago são fatores que podem ser considerados pelo tribunal quando as sentenças são impostas.

Além das sanções penais, uma ação penal pode resultar em uma ordem de pagamento, como ordens de produtos do crime ou ordens de reparação (a infração resultou em uma perda pecuniária para a Commonwealth).

Bélgica

Em caso de fraude fiscal, uma "punição" é realmente um pagamento de imposto, já que é chamado de sanção administrativa (por exemplo, aumento do imposto devido com 100%). Em caso de processo penal, existe a possibilidade de se tornar um acordo através do pagamento

¹⁴⁶ Síntese do instituto da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo construída pelo autor pela análise das respostas ao questionário encaminhadas pelos países pesquisados, bem como pesquisas leis tributária e penal citadas ou com informação de sítios da internet para sua localização, presentes no anexo IV.

de uma quantia para ser libertado da punição criminal. **No entanto, esta possibilidade está temporariamente suspensa.**

Chile

Na legislação penal tributária chilena não existem escusas absolutórias (autodenúncia liberadora da pena). O fato de o contribuinte infrator pagar o montante do prejuízo causado antes do início do processo criminal não extingue a ação penal, entretanto o pagamento se configura como uma circunstância atenuante para a responsabilidade penal, nos termos do artigo 111 do Código Tributário.

Finlândia

Não existe a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo. O pagamento de tributos pode ser levado em consideração como motivo para reduzir a punição ao determinar a sentença, nos termos do Capítulo 6, seção 6, parágrafo 6 (3) do Código Penal da Finlândia.

França

As instâncias fiscais e penais são independentes, não existindo a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo.

Nova Zelândia

As instâncias fiscais e penais são independentes, não existindo a possibilidade de extinção da punibilidade do crime de evasão fiscal pelo pagamento do tributo.

Suécia

Não existe a possibilidade da extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo.

Uruguai

Não existe a figura da escusa absolutória no Uruguai. O pagamento do tributo sonegado poderá figurar como atenuante no processo criminal.

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).

África do Sul

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início da ação fiscal (programa de divulgação voluntária - como denúncia espontânea no Brasil).

A Parte B do Capítulo 16 da Lei de Administração Tributária (seções 225 a 233) trata do Programa de Divulgação Voluntária que, para promover o cumprimento voluntário no interesse da boa administração do sistema tributário e o melhor uso dos recursos da Administração Tributária (South African Revenue Service - SARS), permite que um contribuinte evite processos penais por evasão de impostos em determinadas circunstâncias.

Alemanha

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início da ação fiscal ou penal (como denúncia espontânea no Brasil), bem como apenas em situações de sonegação não graves.

O § 371 prescreve a “autodenúncia liberadora da pena”, que prevê a possibilidade de o contribuinte corrigir completamente as informações apresentadas em relação a todos os crimes tributários por um tipo de tributo, situação que terá a extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal.

A extinção da punibilidade não será aplicada:

- caso já tenha início algum procedimento fiscal ou penal, ou mesmo que o contribuinte tenha conhecimento de que haveria algum procedimento fiscal/penal. A autodenúncia deve ser voluntária, e não decorrente de procedimento fiscal/penal instaurado ou iminente;

- caso o imposto sonegado exceda o montante de 25.000 euros por ato;

- caso exista um caso particularmente grave, conforme disposto na seção 370 (3), segunda frase, números 2 a 5: 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.

Alaor Leite informa que “em 20.05.2010, o *Bundesgerichtshof* proferiu decisão polêmica (BGH I 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.¹⁴⁷

Argentina

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início da ação fiscal, nos termos do art. 16 da Lei 24769/96 (como denúncia espontânea no Brasil).

Áustria

Conforme previsto pelo art. 29 do “Fiscal Penal Code – FPC” (“Finanzstrafgesetz - FinStrG”) existe a possibilidade de extinção da punibilidade do crime em caso de declaração voluntária antes do início de procedimento fiscal ou de que a infração tenha sido detectada, acompanhada do pagamento do tributo evadido.

Espanha

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início do procedimento fiscal ou penal (quando sem lançamento tributário), devendo o contribuinte proceder o completo reconhecimento e pagamento da dívida tributária (art. 305-4).

Poderá os juízes ou tribunais reduzir a pena em um ou dois graus, sempre que antes que transcorram dois meses desde a citação judicial como imputado, o contribuinte satisfaça a dívida tributária e reconheça judicialmente os fatos objeto do delito. Também será aplicável aos partícipes do crime tributário, em delitos distintos do contribuinte, quando colaborem ativamente para obtenção de provas decisivas para identificação ou captura de outros responsáveis, para o completo esclarecimento dos fatos delitivos, para localização do patrimônio do contribuinte e de outros responsáveis pelo crime (art. 305-6).

¹⁴⁷ LEITE, Alaor. *Abolição da Chamada Autodenúncia Liberadora da Pena no Direito Penal Tributário Alemão? Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão*. São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 19. v. 90. mai-jun./2011. p. 113.

Estados Unidos da América - EUA

Foi possível a extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo para repatriação de valores em offshore (repatriação de ativos no exterior) em períodos determinados (2009 e 2011).

Em pesquisa ao site do IRS¹⁴⁸ se constata a previsão de declaração voluntária doméstica. Neste caso, como numa denúncia espontânea, o contribuinte poderá, antes do início de um procedimento fiscal, apresentar os fatos e circunstâncias individuais envolvidos no caso para avaliação da autoridade fiscal, que fará verificação da completa regularização da “honestidade” fiscal do contribuinte para fins de não representar o crime tributário.

Holanda

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início do procedimento fiscal, como denúncia espontânea no Brasil.

Conforme resposta questionário, “os impostos precisam ser pagos e pagar impostos não é um motivo para exclusão de sanções criminais”.

No entanto, os Países Baixos têm um programa de divulgação voluntária. Se a divulgação voluntária for liquidada com a Administração Tributária (incluindo uma multa em dinheiro), a evasão fiscal não será processada criminalmente.

Os acordos fora do tribunal são uma possibilidade de impedir a acusação. No que se refere às pessoas jurídicas, os indivíduos envolvidos necessitam de uma tomada de decisão separada para escolher entre liquidação e acusação.

Irlanda

É prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início do procedimento fiscal (como denúncia espontânea no Brasil).

São previstas penalidades financeiras por incumprimento de impostos decorrentes da declaração negligente ou deliberada de declarações fiscais incorretas ou de não fazer declarações fiscais nos termos da Secção 1077E TCA. Essas penalidades variam até 100% do imposto inadimplente. As pessoas sujeitas a tais penalidades também podem ser investigadas com vistas a processos penais nos termos da Secção 1078.

¹⁴⁸ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Internal Revenue Service. Voluntary Disclosure*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/uac/how-to-make-a-domestic-voluntary-disclosure>>. Acesso em 05 de jun. 2017.

Contudo, a autodeclaração (autodivulgação, autodenúncia) pelo contribuinte do incumprimento fiscal antes de qualquer investigação da Receita significa que uma investigação criminal não será iniciada. A autodeclaração é definida como uma declaração de informações completas em relação a todos os assuntos em relação a uma obrigação de imposto anteriormente não declarada (que dá origem a uma penalidade de acordo com a Seção 1077E) feita por escrito e acompanhada de:

- (a) uma declaração, sob o melhor conhecimento, informação e convicção dessa pessoa, por escrito, que todos os assuntos contidos na divulgação estão corretos e completos; e
- (b) o pagamento do tributo, deveres (“multas”) e juros sobre o pagamento em atraso desse tributo.

A penalidade de 100% é reduzida quando o contribuinte faz uma divulgação antes que o contribuinte tenha sido contatado pela Receita, em circunstâncias em que o contribuinte não tem motivos para acreditar que a Receita tenha iniciado um inquérito ou investigação sobre os assuntos tributários do contribuinte. Também poderá haver reduções quando o contribuinte coopera plenamente com uma investigação da Administração Tributária.

Itália

Não é possível a extinção da punibilidade para as condutas dolosas. Para o crime de sonegação **culposa**, delitos previstos pelos artigos 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quarter, caso o contribuinte pague o imposto devido antes do início da ação fiscal (denúncia espontânea) haverá extinção da punibilidade.

Caso o tributo sonegado seja pago antes da primeira audiência do processo penal as sanções são reduzidas pela metade.

Noruega

O contribuinte poderá apresentar a declaração voluntária antes que a Administração Tributária tenha iniciado algum procedimento. Após início da ação fiscal não é possível a extinção da punibilidade.

Polônia

A punição de evasão fiscal pode ser evitada através da **divulgação voluntária** de evasão e pagamento do total dos créditos tributários devidos e dentro do prazo indicado por uma autoridade.

Suíça

Sim, desde que antes do início de procedimento fiscal, conforme programa de divulgação voluntária de tributos.

Apresenta as condições abaixo:

- a) deve ser voluntário (ou seja, não em vista de uma inspeção fiscal),
- b) ser a primeira vez que a pessoa envia uma divulgação de impostos voluntária;
- c) no momento da divulgação, a evasão fiscal não é conhecida por nenhuma autoridade fiscal suíça;
- d) a pessoa presta apoio total às autoridades fiscais na fixação dos elementos tributáveis e no cálculo do imposto adicional devido;
- e) a pessoa deve esforçar-se seriamente para pagar o imposto adicional devido.

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 estabelece situações e critérios para permitir a aplicação do instituto.

Cabo Verde

Há previsão da extinção da punibilidade do crime, nos termos do art. 21 do Decreto Legislativo 03/2014, se for pago o tributo e acréscimos até o encerramento da instrução do processo penal, poderá haver dispensa da pena, desde que a gravidade do fato e a culpa do agente não sejam muito graves. Se o pagamento ocorrer até decisão final, poderá haver atenuação da pena.

Há previsão de suspensão da pena para pagamento do tributo em condenações de até 3 anos de prisão (art. 17).

Canadá

Existem programas para incentivar os contribuintes voluntariamente a corrigir omissões anteriores em seus assuntos fiscais (*Voluntary Disclosures Program* - VDP), entretanto não são possíveis após início do procedimento fiscal, **nem para casos de crime de sonegação.**

No que diz respeito aos casos de investigação criminal, a resolução de tais casos é parte integrante do sistema de justiça penal. **Na verdade, a grande maioria dos casos**

criminais nunca vão a julgamento. Em vez disso, eles são resolvidos por meio de confissão de culpa para as acusações estabelecidas ou uma confissão de culpa para uma ofensa menor. A Administração Tributária do Canadá (*Canada Revenue Agency - CRA*) não se envolve em acordos de evasão fiscal ou outras infrações criminais. O *Public Prosecution Service of Canada – PPSC* (Ministério Público do Canadá), em nome do Governo do Canadá, tem autoridade para discutir com os advogados de defesa, que se destinam a reduzir as questões em julgamento, ou que podem evitar litígios. O PPSC fornece diretrizes para seus promotores sobre a resolução de casos. Geralmente, esses resultados decorrem de discussões entre o Estado e os advogados de defesa sobre as provas, possíveis defesas, questões da Carta Canadense de Direitos e Liberdades e outras questões relativas à probabilidade de uma condenação. A resolução proposta é apresentada ao tribunal pelo procurador e pelo advogado de defesa. O juiz tem a autoridade final para aprovar a posição comum e ele não está obrigado a aceitar a recomendação. A sentença imposta pelo juiz é a informação pública, como em qualquer outro caso criminal.

China

O crime fiscal pertence ao crime econômico geral, motivo que o suspeito, no caso de pagamento dos tributos e multas vencidas antes da investigação, poderá não ser condenado à prisão. **Há limitações em função da gravidade da sonegação verificada, como não sofrer mais que duas penalidades administrativas.**

Hungria

A penalidade pode ser reduzida sem limitação se o perpetrador fornecer uma compensação pelo prejuízo financeiro causado pela fraude orçamentária referida nas Subsecções (1)-(6) antes da apresentação da acusação. Esta disposição não se aplica se o crime for cometido em associação criminal com cúmplices ou em escala comercial.

Índia

Há previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (composição), exceto para crimes prescritos na lei de rendas e ativos estrangeiros desconhecidos e lei de imposição de imposto.

De acordo com a Seção 279 (2) da Lei de Imposto de Renda, 1961, todas as infrações previstas na lei são passíveis de composição. No entanto, a “*Central Board of Direct*

Taxe (Apex body for Direct Taxes in India)” emitiu diretrizes segundo as quais certas classes de infrações não são passíveis de composição. Entre essas incluem as reincidências.

Essa composição de infrações pode ser feita a pedido do acusado mediante o pagamento das taxas de composição conforme prescrito pelo “Conselho Central de Impostos Diretos”.

No entanto, nenhuma ofensa sob o manto de dinheiro negro – rendas e ativos estrangeiros desconhecidos (*Black Money Undisclosed Foreign Income and Assets*) e Imposição, presentes na Lei Tributária, 2015, é passível de composição.

Indonésia

Em caso de investigação preliminar, se o contribuinte divulgar voluntariamente a incorreção e pagar o imposto devido juntamente com a pena de multa administrativa de até 150%, a investigação preliminar pode ser encerrada e o caso não continua a investigação.

Em caso de investigação, o Procurador Geral, a pedido do Ministro das Finanças, poderá encerrar uma investigação, no prazo de 6 meses a contar da data do pedido, quando o Contribuinte tiver pago integralmente o imposto, junto com uma multa administrativa igual a 4 vezes ao valor do imposto.

Inglaterra.

Há possibilidade de composição entre a Administração Tributária e o contribuinte, ou a suspensão do processo em acordo com o Procurador, mediante ao pagamento do tributo e acréscimos. Entretanto é uma faculdade (discrecionário) da Administração para determinadas situações.

A HMRC (Administração Tributária Inglaterra) pode considerar a composição em conformidade com a seção 152, “*Customs & Excise Management Act 1979*” para casos de evasão de impostos indiretos. O Procurador pode considerar um “*Deferred Prosecution Agreement*” (DPA) (suspensão do processo mediante acordo). O valor a ser pago será calculado avaliando o imposto devido e incluindo penalidades e juros. Essas duas opções são alternativas para a ação penal, motivo que se a pessoa não paga, ela ainda poderá ser processada.

Paraguai

O pagamento do tributo não extingue a punibilidade por evasão fiscal, entretanto poderá outorgar ao imputado soluções processuais, em caso que haja saldado sua conta com o fisco.

O Código Processual Penal, Lei nº 1.286/1998, em seu art. 21, estabelece a “suspensão condicional do processo” no qual o imputado presta conformidade com a suspensão e admite os fatos que lhe são imputados, situação em que o juiz disporá um período de prova, sempre em que o imputado tenha reparado o dano ocasionado, haja firmado um acordo com a vítima ou demonstrado sua vontade de reparação do dano. Esse período não poderá ser inferior a um ano e nem superior a três anos, sendo que, uma vez vencido o prazo de prova sem que a suspensão tenha sido revogada, a ação penal se extinguirá.

Rússia

Prevê a possibilidade de extinção da punibilidade para pessoa, física ou jurídica, que tenha cometido pela primeira vez o crime de sonegação fiscal, se tiver pago integralmente o montante dos pagamentos em atraso e sanções adequadas, bem como o montante da multa.

De acordo com o artigo 76.1 do Código, uma pessoa é dispensada de responsabilidade penal no caso de se ter evadido impostos (artigos 198-199.1 do Código) pela primeira vez e compensado danos infligidos ao orçamento russo em montante total.

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

Colômbia

Na Colômbia, é prevista a extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo **antes da decisão executória**, nos termos do parágrafo único do art. 402 do Código Penal.

Malásia

A extinção da punibilidade é possível quando o infrator pagar uma penalidade igual ao triplo do valor do imposto por infração nos termos da seção 112, ou pagar uma penalidade igual ao montante do tributo sonegado por infração nos termos da seção 113.

Também, numa situação em que a Administração Tributária (DGIR) exerce o seu poder discricionário, a extinção da punibilidade é possível quando o infrator pagar antes da condenação uma penalidade de até o triplo do valor do tributo sonegado, nos termos do artigo 124 do *Income Tax Act 1967* (ITA 1967).

México

É prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que antes do início de procedimento fiscal (como denúncia espontânea no Brasil). Entretanto, há mecanismos de suspensão do processo penal pelo pagamento, conforme disposto a seguir.

Após o início do procedimento fiscal, se o valor sonegado for restituído de maneira imediata, a pena aplicável poderá ser reduzida até cinquenta por cento.

O novo sistema de justiça penal trata de privilegiar o pagamento para que os assuntos sejam resolvidos por meio de outras alternativas, tais como:

- O artigo 92 do Código Fiscal da federação prevê causa de extinção de punibilidade que consiste na suspensão do processo penal, por uma petição da Administração Tributária quando os processados paguem os tributos devidos e respectivos encargos decorrentes dos fatos imputados, ou prestem garantia para satisfazer respectivos créditos. A solicitação pela Administração Tributária é discricionária, devendo ser feita antes que o Ministério Público formule suas conclusões e surtirá efeitos unicamente a respeito das pessoas a que se refiram.

- Suspensão condicional do processo: o imputado propõe um plano para reparar o dano causado pelo delito. O prazo para suspender o processo não poderá ser superior a três anos e se poderá ampliar por dois anos. Se o imputado deixar de cumprir o plano, será revogada a suspensão do processo.

- Acordos reparatórios: o ministério público ou o juiz de controle poderão convidar os interessados que subscrevam um acordo reparatório e poderão acordar que seu cumprimento seja imediato ou diferido. O prazo para o cumprimento suspende o tramite do processo e a prescrição da ação penal. Se o imputado não cumprir o acordo, a investigação ou o processo continuará como se não estivesse celebrado nenhum acordo.

Panamá

As sanções por defraudação fiscal objetivam principalmente o pagamento de uma multa de 5 a 10 vezes as somas objeto da infração tributária. Ao pagar a multa não será aplicada a pena de prisão prescrita na norma.

Portugal

Existe a atenuação especial da pena se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até a decisão final ou no prazo nela fixado.

Outra figura é a suspensão da execução da pena de prisão (até 5 anos) condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais ou do montante dos benefícios indevidamente obtidos.

República Tcheca

Desde que ocorra o pagamento do tributo antes do início da sentença de primeira instância da ação penal, será extinta a punibilidade do crime tributário.

É possível a extinção da punibilidade por meio do instituto do arrependimento efetivo. Arrependimento efetivo - a responsabilidade criminal pela evasão fiscal deixa de existir se o autor pague voluntariamente o tributo evadido (e os acréscimos) posteriormente. Voluntariamente, significa que esse assunto não age sob influência de processos criminais.

Nos termos do art. 242 do Código Penal, “a responsabilidade penal por ação criminosa de fraude fiscal, taxa de seguro social e pagamento compulsório similar (Artigo 241) expira, se o infrator cumprir sua obrigação e acréscimos antes que o tribunal de primeira instância comece a enunciar a sentença.

Singapura

Em geral, é prevista 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.

Os contribuintes que cometem ações dolosas de evadir impostos ou obter pagamentos indevidos, incluindo pessoas que auxiliaram em tais atos, podem ser julgados, e a ter a consequente punição de ser preso até 7 anos e/ou multado em até \$ 50.000 e penalizado com até 400% do imposto sonegado.

É possível a regularização voluntária de ações passadas envolvendo evasão de impostos ou obtenção de pagamento indevidos, quando o infrator poderá receber o tratamento de ter suas infrações combinadas com uma taxa de penalidade reduzida de 200% em substituição às ações penais. Caso o contribuinte não cumpra as condições de qualificação para

o VDP da Administração Tributária de Singapura (Inland Revenue Authority of Singapore – IRAS), poderá ser cobrado no tribunal pelo crime de evasão fiscal.¹⁴⁹

Durante o procedimento de investigação criminal, poderá ser realizado acordo para extinção do processo penal (resolver a investigação – acordo de liquidação). A oferta de liquidação incluirá o imposto adicional total e um montante de composição que o acusado se proponha a pagar para resolver a investigação. Dependendo da gravidade da infração fiscal, o montante da composição pode ser de até 400% do imposto adicional a pagar.

¹⁴⁹SINGAPURA. *Inland Revenue Authority of Singapore. Voluntary Disclosure*. Disponível em: <<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Businesses/Self-Employed/Getting-it-right/Voluntary-Disclosure-of-Errors-for-Reduced-Penalties/#title2>>. Acesso em 24 de set. 2017.

ANEXO A – RESPOSTAS AOS QUESTIONÁRIOS - LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

1. ÁFRICA DO SUL

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

Respostas ao questionário encaminhada pela embaixada da África do Sul¹⁵⁰.

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Chapter 17 of the Tax Administration Act, 2011 (Act No. 28 of 2011) deals with criminal offences (sections 234 to 238). Section 235, replicated below, specifically deals with tax evasion.

235. Evasion of tax and obtaining undue refunds by fraud or theft.—

(1) A person who with intent to evade or to assist another person to evade tax or to obtain an undue refund under a tax Act—

a) makes or causes or allows to be made any false statement or entry in a return or other document, or signs a statement, return or other document so submitted without reasonable grounds for believing the same to be true;

b) gives a false answer, whether orally or in writing, to a request for information made under this Act;

c) prepares, maintains or authorises the preparation or maintenance of false books of account or other records or falsifies or authorises the falsification of books of account or other records;

d) makes use of, or authorises the use of, fraud or contrivance; or

e) makes any false statement for the purposes of obtaining any refund of or exemption from tax,

¹⁵⁰SIBEKO. S. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da África do Sul*. Embaixada África do Sul. South African Revenue Service. [mensagem institucional recebida em parceria com a Receita Federal do Brasil]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017.

is guilty of an offence and, upon conviction, is subject to a fine or to imprisonment for a period not exceeding five years.

(2) Any person who makes a statement in the manner referred to in subsection (1) may, unless the person proves that there is a reasonable possibility that he or she was ignorant of the falsity of the statement and that the ignorance was not due to negligence on his or her part, be regarded as being aware of the falsity of the statement.

[Subsection (2) amended by s 68 of TALAB 2015]

(3) Only a senior SARS official may lay a complaint with the South African Police Service or the National Prosecuting Authority regarding an offence under this section.

[S. 235 amended by s. 59 of Act No. 44 of 2014 deemed to have come into operation on 1 October, 2012. Sub-s. (3) substituted by s. 78 of Act No. 21 of 2012 and by s. 80 of Act No. 39 of 2013 deemed to have come into operation on 1 October, 2012.]

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

A fine or imprisonment for a period not exceeding five years - section 235(1) of the Tax Administration Act (see above)

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?

Part B of Chapter 16 of the Tax Administration Act (sections 225 to 233) deals with the Voluntary Disclosure Programme which, to promote voluntary compliance in the interest of the good management of the tax system and the best use of the resources of the South African Revenue Service (SARS), allows a taxpayer to avoid criminal prosecution for tax evasion under certain circumstances.

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

No.

2. ALEMANHA

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

Respostas construídas pelo autor pela análise da legislação penal tributária da Alemanha, Abgabenordnung – AO¹⁵¹.

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Todo o regime dos crimes tributários na Alemanha está na Abgabenordnung - AO e não no Código Penal.

Os crimes tributários estão dispostos na oitava parte do Abgabenordnung - AO (Código Tributário), seções 369, 370, 371¹⁵² (anexo).

¹⁵¹ALEMANHA. *Abgabenordnung - The Fiscal Code of Germany*. Section 369-371 (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf>. Acesso em 19 de ago. 2017.

¹⁵² “Abgabenordnung – AO

(...)

Eighth Part

Provisions relating to crimes and administrative fines, criminal and administrative fine proceedings

First Chapter

Provisions on crimes

Section 369

Tax crimes

(1) The following shall be tax crimes (customs crimes):

1. acts which are punishable under the tax laws,
2. the illegal import, export or transit of goods,
3. the forging of revenue stamps or acts preparatory thereto, insofar as the act relates to tax stamps,
4. aiding and abetting a person who has committed an act under numbers 1 to 3 above.

(2) Tax crimes shall be subject to the general provisions of criminal law unless otherwise provided for by the tax laws' provisions on crime.

Footnote 6: Cf. Annex I, Chapter III C of the Unification Treaty in conjunction with Article 1 of the Unification Treaty Act (Federal Law Gazette II, p. 885, 954; Federal Tax Gazette I, p. 654).

Section 370

Tax evasion

(1) A penalty of up to five years' imprisonment or a monetary fine shall be imposed on any person who

1. furnishes the revenue authorities or other authorities with incorrect or incomplete particulars concerning matters of substantial significance for taxation,
2. fails to inform the revenue authorities of facts of substantial significance for taxation when obliged to do so, or
3. fails to use revenue stamps or revenue stamping machines when obliged to do so

and as a result understates taxes or derives unwarranted tax advantages for himself or for another person.

(2) Attempted perpetration shall be punishable.

(3) In particularly serious cases, a penalty of between six months and ten years' imprisonment shall be imposed. A case shall generally be deemed to be particularly serious where the perpetrator

1. deliberately understates taxes on a large scale or derives unwarranted tax advantages,
2. abuses his authority or position as a public official or European public official (section 11(1) number 2a of the Criminal Code),

3. solicits the assistance of a public official or European public official (section 11(1) number 2a of the Criminal Code) who abuses his authority or position,

4. repeatedly understates taxes or derives unwarranted tax advantages by using falsified or forged documents, or

5. as a member of a group formed for the purpose of repeatedly committing acts pursuant to subsection (1) above, understates value-added taxes or excise duties or derives unwarranted VAT or excise duty advantages.

(4) Taxes shall be deemed to have been understated in particular where they are not assessed at all, in full or in time; this shall also apply even where the tax has been assessed provisionally or assessed subject to re-examination or where a self-assessed tax return is deemed to be equal to a tax assessment subject to re-examination. Tax advantages shall also include tax rebates; unwarranted tax advantages shall be deemed derived to the extent that these are wrongfully granted or retained. The conditions of the first and second sentences above shall also be fulfilled where the tax to which the act relates could have been reduced for other reasons or the tax advantage could have been claimed for other reasons.

(5) The act may also be committed in relation to goods whose importation, exportation or transit is banned.

(6) Subsections (1) to (5) above shall apply even where the act relates to import or export duties which are administered by another Member State of the European Communities or to which a Member State of the European Free Trade Association or a country associated therewith is entitled. The same shall apply where the act relates to value-added taxes or harmonised excise duties on goods designated in Article 3(1) of Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 (OJ L 76, p. 1) which are administered by another Member State of the European Communities.

(7) Irrespective of the *lex loci delicti*, the provisions of subsections (1) to (6) above shall also apply to acts committed outside the territory of application of this Code.

Section 370a

(rescinded)

Section 371

Voluntary disclosure of tax evasion

(1) Whoever, in relation to all tax crimes for a type of tax, fully corrects the incorrect particulars submitted to the revenue authority, supplements the incomplete particulars submitted to the revenue authority or furnishes the revenue authority with the previously omitted particulars shall not be punished pursuant to section 370 on account of these tax crimes. The information provided must cover all tax crimes for one type of tax that have not become time-barred, and at least all tax crimes for one type of tax within the last 10 calendar years.

(2) Exemption from punishment shall not apply if,

1. prior to the correction, supplementation or subsequent furnishing of particulars in connection with voluntarily disclosed tax crimes that have not become time-barred,

a) the person involved in the act, his representative, the beneficiary as referred to in section 370(1), or the beneficiary's representative has been notified of an audit order in accordance with section 196, limited to the material and temporal scope of the ordered external audit, or

b) the person involved in the act or his representative has been notified of the initiation of criminal proceedings or administrative fine proceedings, or

c) a public official from the revenue authority has already appeared for the purpose of carrying out a tax audit, limited to the material and temporal scope of the external audit, or

d) a public official has already appeared for the purpose of investigating a tax crime or tax-related administrative offence, or

e) a public official from the revenue authority has already appeared and provided proof of identity for the purpose of conducting a VAT inspection in accordance with section 27b of the VAT Act, a wages tax inspection in accordance with section 42g of the Income Tax Act or an inspection in accordance with other tax law provisions, or

2. one of the tax crimes had already been fully or partially detected at the time of the correction, supplementation or subsequent furnishing of particulars and the perpetrator knew this or should have expected this upon due consideration of the facts of the case,

3. the tax understated pursuant to section 370(1) or the unwarranted tax advantage derived by someone for himself or for another person exceeds the amount of 25,000 euros per act, or

4. a particularly serious case exists as specified in section 370(3), second sentence, numbers 2 to 5.

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

O § 370 do Código Tributário Alemão disciplina o crime de sonegação fiscal (evasão fiscal), prescrevendo pena de até **cinco anos** de prisão ou uma multa pecuniária.

Em 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.

In the event that exemption from punishment is ruled out in accordance with the first sentence, numbers 1a) and 1c) above, this shall not preclude the submission of a correction in accordance with subsection (1) above in connection with tax crimes for one type of tax that do not fall under the scope of the first sentence, numbers 1a) and 1c) above.

(2a) Insofar as tax evasion has been committed by breaching the obligation to submit a complete and accurate provisional VAT return or wages tax return on time, exemption from punishment shall apply, notwithstanding subsection (1) and subsection (2), first sentence, number 3 above, if the perpetrator corrects the incorrect particulars submitted to the competent revenue authority, supplements the incomplete particulars submitted to the competent revenue authority, or furnishes the competent revenue authority with the previously omitted particulars. Subsection (2), first sentence, number 2 above shall not apply if the act was detected upon the discovery that a provisional VAT return or wages tax return was corrected or submitted late. The first and second sentences above shall not apply to tax returns relating to the calendar year. In order for a voluntary disclosure relating to a tax return for a particular calendar year to be deemed complete, it shall not be compulsory to correct, supplement or subsequently furnish particulars for provisional returns concerning time periods following that calendar year.

(3) Where tax has already been understated or tax advantages have already been derived, exemption from punishment shall be granted to the person involved in the act only if he pays, within the reasonable period of time allowed to him, the taxes which were evaded to his benefit through the perpetration of the act, the interest payable on the evaded taxes in accordance with section 235, and the interest payable under section 233a insofar as such interest is charged on the interest payable on the evaded taxes in accordance with section 235(4). In cases covered by the first sentence of subsection (2a) above, the first sentence above shall apply with the proviso that the timely payment of interest in accordance with section 233a or section 235 is immaterial.

(4) Where the notification provided for in section 153 is punctually and duly filed, a third party who failed to make the statements referred to in section 153 or who made such statements incorrectly or incompletely shall not be prosecuted unless he or his representative was previously notified of the initiation of criminal or administrative fine proceedings resulting from the act. Subsection (3) above shall apply accordingly where the third party has acted for his own benefit.”

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?

Sim, desde que antes do início de procedimento fiscal ou penal (como denúncia espontânea no Brasil), bem como apenas em situações de sonegação não graves.

O § 371 prescreve a “autodenúncia liberadora da pena”, que prevê a possibilidade de o contribuinte corrigir completamente as informações apresentadas em relação a todos os crimes tributários por um tipo de tributo, situação que terá a extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal.

A extinção da punibilidade não será aplicada:

- caso já tenha início algum procedimento fiscal ou penal, ou mesmo que o contribuinte tenha conhecimento de que haveria algum procedimento fiscal/penal. A autodenúncia deve ser voluntária, e não decorrente de procedimento fiscal/penal instaurado ou iminente;

- caso o imposto sonegado excede o montante de 25.000 euros por ato;

- caso exista um caso particularmente grave, conforme disposto na seção 370 (3), segunda frase, números 2 a 5: 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.

Alaor Leite, informa que “*em 20.05.2010, o Bundesgerichtshof proferiu decisão polêmica (BGH I 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.¹⁵³ Ou seja, o tribunal Alemão foi ainda mais restritivo para aplicação do instituto da autodenúncia liberadora de pena.

¹⁵³ LEITE, Alaor. *Abolição da Chamada Autodenúncia Liberadora da Pena no Direito Penal Tributário Alemão?* Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão. São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 19. v. 90. mai-jun./2011. p. 113.

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

3. ANGOLA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Angola.¹⁵⁴

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

El ordenamiento jurídico angoleño no contempla por sí mismo el delito de evasión de impuestos. Lo que viene consagrado es el régimen del delito de defraudación en las vertientes fiscal y aduanera. Tenemos igualmente transgresiones en casos de falta, inexactitud, omisiones y otras irregularidades presentes en las declaraciones u otros documentos fiscalmente relevantes. Estas disposiciones vienen previstas en el Código General Tributario, aprobado por la ley n.º 21/14 de 22 de octubre.

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

Como dijimos, no tenemos una legislación que cuide de la evasión de impuestos.

Sin embargo, en lo que respecta el delito de defraudación tenemos:

1- La defraudación fiscal es punida con pena de prisión de 6 meses a 3 años o multa de hasta 360 días (art.172)

2- La defraudación fiscal calificada, es punida con pena de prisión de 1 a 5 años o multa de 240 a 1200 días (art.173)

3- La defraudación contra la seguridad social, es punida con pena de prisión de 6 meses a 3 años o multa de hasta 360 días (art.174)

4- La defraudación en el transporte de mercancías en régimen suspensivo, es punida con pena de prisión de 3 meses a 2 años o multa de 1 a 3 veces el valor de los derechos y demás imposiciones aduaneras en deuda (art.175)

¹⁵⁴BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Angola*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

5- La Defraudación a las garantías aduaneras, es punida con pena de prisión de 6 meses a 3 años o multa de 2 a 3 veces el valor de los derechos y demás imposiciones aduaneras en deuda (art.176)

6- La defraudación aduanera es punida con pena de prisión de 6 meses a 3 años o multa de 2 a 3 veces el valor de los derechos y demás imposiciones aduaneras en deuda (art.177)

En los casos de falta, inexactitud, omisiones y otras irregularidades presentes en las declaraciones u otros documentos fiscalmente relevantes la pena es de kz. 25 000, 00 a kz 35 000, 00 (art. 199)

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?

Aunque se verifique el pago del tributo, no existe la posibilidad de extinción de la punibilidad, sea en el delito de defraudación fiscal sea cuando exista falta, inexactitud, omisiones y otras irregularidades presentes en las declaraciones u otros documentos fiscalmente relevantes.

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

No existe, por el simple hecho de que no tenemos previsto el delito de evasión de impuestos.

4. ARGENTINA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Argentina.¹⁵⁵

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Los delitos tributarios se encuentran tipificados en la Ley Penal Tributaria (Ley 24.769).¹⁵⁶

Link: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/texact.htm>

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

DELITOS TRIBUTARIOS (Ley Penal Tributaria)

Evasión simple (Art. 1 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Evasión agravada (Art. 2 de la Ley 24.769)* — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

¹⁵⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Argentina*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 02 fev. 2017.

¹⁵⁶A lei 24.769/96 revogou a lei 23.771/90, que anteriormente disciplinava o crime tributário.

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);

d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

Aprovechamiento indebido de subsidios (Art. 3 de la Ley 24.769)* — Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual.

Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (Art. 4 de la Ley 24.769)* — Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

*En los casos de **Evasión agravada, Aprovechamiento indebido de subsidios y Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (Art. 5 de la Ley 24.769)** —, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

Apropiación indebida de tributos (Art. 6 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.

**DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
(Ley Penal Tributaria)**

Evasión simple (Art. 7 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos (\$80.000) por cada mes.

Evasión agravada (Art. 8 de la Ley 24.769) — La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes;

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$ 160.000).

Apropiación indebida de recursos de la seguridad social (Art. 9 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

DELITOS FISCALES COMUNES (Ley Penal Tributaria)

Insolvencia fiscal fraudulenta (Art. 10 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

Simulación dolosa de pago (Art. 11 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

Alteración dolosa de registros (Art. 12 de la Ley 24.769) — Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

En el **Art. 12 bis. de la Ley 24.769**, se establece que será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

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?

El **Art. 16 de la Ley 24.769**, establece que "El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él."

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

Não informado.

5. AUSTRÁLIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Austrália.¹⁵⁷

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

This response provides information about the investigation and prosecution of tax crimes involving the federal tax system.

Tax crimes are regulated by a number of federal laws. The principal laws are: the Criminal Code Act 1995 (Commonwealth (Cth)) which creates offences such as dishonestly obtaining property or a financial advantage by deception, forgery and money laundering offences. The Excise Act 1901 (Cth) creates offences related to taxes on tobacco, alcohol and fuel.

The Taxation Administration Act 1953 (Cth) assists the day to day administration of the Australian Taxation Office (ATO). This Act creates offences for failing to lodge returns, failing to provide information, and making false or misleading statements to a tax officer. These offences are called administrative offences and can be investigated and prosecuted by the ATO.

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

Sanctions for tax crimes under the Criminal Code Act 1995 and the Excise Act 1901 range from minor financial penalties (fines) to 20 years' imprisonment per offence.

Sanctions for administrative offences are usually fines and court orders that require taxpayers to lodge returns or to provide information. Sentences of up to 12 months' imprisonment are available for repeat offences under the Taxation Administration Act 1953 (Cth) upon the election of the Commissioner of Taxation.

¹⁵⁷BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Austrália*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

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?

Decisions to investigate and prosecute tax offences must be kept separate from any decision to pursue and collect the tax liabilities.

The ATO cannot give any undertaking to a taxpayer suspected of committing a tax crime that prosecution action will not be pursued if an agreement is reached about payment of taxes.

However the imposition of civil penalties and any tax paid are factors that may be considered by the court when sentences are imposed.

In addition to criminal sanctions, a criminal prosecution may result in an order for payment such as Proceeds of Crime orders or Reparation Orders (the offence has resulted in a pecuniary loss to the Commonwealth).

A prosecution of an administrative offence prohibits the collection of administrative (civil) penalties for the same offending behaviour.

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

The decision to proceed or not with a prosecution rests with the Commonwealth Director of Public Prosecutions. The following link is to the Prosecution Policy of the Commonwealth, which outlines the relevant factors and considerations which are taken into account when determining when to prosecute.

<https://www.cdpp.gov.au/prosecution-process/prosecution-policy>

6. ÁUSTRIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Áustria.¹⁵⁸

Respostas construídas pelo autor pela análise da resposta ao questionário encaminhada pela Áustria e pesquisas leis tributária e penal.

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Tax evasion is defined in Art. 33 of the Austrian “Fiscal Penal Code – FPC” (“Finanzstrafgesetz - FinStrG”). The German text is available for free on the internet (see the adress below). An English translation is attached.

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

The penalty for tax evasion is a fine up to the twofold of the evaded tax and imprisonment up to two years.

Tax evasion in a commercial (Art. 38 FPC) way is threatened with fines up to the threfold of the evaded tax and imprisonment up to thre years.

In case of Tax Fraude (Art. 39 FPC) imprisonment up to 10 years is established.

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?

According to Art. 29 FCP there is the possibility to avoid punishment in case of voluntary desclosour before prosecution has been initiated or the offence has been detacted and payment of the evaded tax.

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

No.

¹⁵⁸BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Áustria*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

Austrian legislation – Website:

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898>

Relevant legislation translated into English:

Tax Evasion

Art. 33 (1) Guilty of tax evasion shall be anyone who in violation of a fiscal duty of notification, disclosure or truthfulness intentionally brings about a reduction of taxes.

(2) Guilty of tax evasion is also who intentionally

- a. brings about a reduction of value added tax (advance payments or credit) in breach of the obligation according to Art. 21 Value Added Tax Act of advance notification, or
- b. brings about a reduction of wage tax, of the employer contribution to the subsidy for family assistance or of additions to the employer contribution in breach of the violation to keep payroll accounts according to Art. 76 Income Tax Act and corresponding regulations and does not only consider this possible, but knows it.

(3) A reduction of taxes according to para. 1 or 2 is effected,

- a. if taxes that have to be ascertained by official notification were set too low or could not be set by the end of the legal period of declaration (registration, notification deadline) due to the unawareness of the administrative authority of the emergence of the tax claim,
- b. if taxes that have to be self-calculated entirely or partly are not paid,
- c. if tax credits which are to be ascertained by official notification were set wrongly or too high,
- d. if tax credits which are not be ascertained by official notification were claimed wrongly or too high,
- e. if a tax was refunded wrongly or an extraordinary burden was compensated wrongly, or
- f. if a tax claim was waived wrongly as a whole or in part.

(4) Guilty of tax evasion is also who intentionally brings about a reduction of taxes by using goods, for which a preferential tax treatment was allowed, for a different purpose as had been the condition for the allowance of the preferential tax treatment without notifying it to the tax authority beforehand.

(5) The evasion of taxes shall be punished with a fine of up to the twofold amount of the evaded taxes (or unjustified credits). This amount comprises only those taxes (unjustified credits) where the reduction was effected in connection with the irregularities which were part of the intention of the perpetrator. In addition to the fine a custodial sentence shall be imposed subject to Art. 15.

(6) If the tax evasion concerns an excise duty, forfeiture shall be imposed subject to Art. 17. This includes raw materials, auxiliary materials, semi-finished products, equipment and devices.

Sanction in case of commercial perpetration

Art. 38 (1) With a fine of up to the threefold amount, which otherwise forms the threat of punishment, shall be punished whoever, without fulfilling Art. 38a or 39, commits an offence of smuggling, tax evasion or evasion of import or export duties or duty fencing according to Art. 37 para. 1, whereupon he is determined through recurring perpetration to procure regular tax benefit (commercial perpetration). In addition, a custodial sentence of up to three years shall be imposed subject to Art. 15; if the amount which determines the sanction exceeds EUR 500.000 up to five years. Moreover, forfeiture shall be imposed according to the rules stipulated in Art. 33, 35 and 37, means of transport as defined by Art. 17 para. 2 lit. c number 3 included.

(2) A commercial perpetration commits anyone who acts with the intention of obtaining a non-minor tax benefit regularly and

1. uses special capabilities and assets, which suggest a recurring perpetration or
2. has already planned two more of such acts in detail or
3. has already committed two more of such acts or has already been punished for

such an offence.

A non-minor tax benefit is a benefit that exceeds the amount of Euro 400 per month by an annual average.

Sanction in case of perpetration as member of a gang or violent perpetration

Art. 38a (1) Whoever, without fulfilling Art. 39,

a. commits an offence of smuggling, tax evasion or evasion of import or export duties as member of a gang of at least three persons who conjoined for the purpose of the perpetration of the offence with the collaboration (Art. 11) of another member of the gang;

b. commits an offence of smuggling at which he or, with him knowing, any other person involved carries a weapon or any other means, whereupon he is determined to overcome or prevent resistance of a person with it,

shall be punished according to para. 2.

(2) In case the imposition of penalty for a fiscal offence as specified in para. 1

a. is exclusively reserved to the court, a custodial sentence of up to five years shall be imposed. In addition to a custodial sentence of up to four years, a fine of up to EUR 1,5 Million may be imposed. Legal entities shall be punished with a fine of up to the threefold amount which determines the sanction;

b. is not reserved to the court, a fine of up to the threefold amount which otherwise forms the threat of punishment shall be imposed. In addition, subject to Art. 15 a custodial sentence of up to three months shall be imposed.

Moreover, forfeiture shall be imposed according to the rules stipulated in Art. 33, 35 and 37, means of transport as defined by Art. 17 para. 2 lit. c number 3 included.

(3) This threat of punishment only applies to those persons involved whose intention includes the aggravating circumstance as defined in para. 1.

Tax fraud

Art. 39 (1) Guilty of tax fraud shall be anyone who commits an offence of tax evasion, smuggling, evasion of import or export duties or duty fencing according to Art. 37 para. 1 in case the imposition of penalty is exclusively reserved to the court and

a. false or falsified documents, false or falsified data or other pieces of evidence are used, with the exception of untrue tax declarations, registrations, notifications, records and determinations of taxable income, which are to be provided according to tax, monopoly or customs law or

b. fictitious deals or other fictitious acts (Art. 23 Federal Tax Act) are used.

c. false or falsified data of the order books are kept with the support of computers, with using a computerprogram.

(2) Guilty of tax fraud is also whoever, without fulfilling para. 1., commits an offence of tax evasion which has to be punished by court by claiming input VAT where there are no underlying supplies of goods and services with the purpose to obtain an unjustified tax credit.

(3) a. Whoever commits an offence of tax fraud shall be punished with a custodial sentence of up to three years. In addition to the custodial sentence a fine of up to EUR 1 Million may be imposed. Legal entities shall be punished with a fine of up to EUR 2,5 Million.

b. Whoever commits an offence of tax fraud where the amount which determines the sanction exceeds EUR 250.000, shall be punished with a custodial sentence of at least six months up to five years. In addition to a custodial sentence which does not exceed four years, a fine of up to EUR 1,5 Million may be imposed. Legal entities shall be punished with a fine of up to EUR 5 Million.

c. Whoever commits an offence of tax fraud where the amount which determines the sanction exceeds EUR 500.000, shall be punished with a custodial sentence of at least one year and up to ten years. In addition to a custodial sentence which does not exceed eight years, a fine of up to EUR 2,5 Million may be imposed. Legal entities shall be punished with a fine of up to the fourfold amount which determines the sanction.

Moreover, forfeiture shall be imposed according to the rules stipulated in Art. 33, 35 and 37, means of transport as defined by Art. 17 para. 2 lit. c number 3 included.

7. BÉLGICA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Bélgica.¹⁵⁹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Tax fraude is designated by the Income Tax Code but a large number of tax fraud related offences are defined in the Criminal Code.

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

Punishments for criminal offences are specified in articles 449 to 456 of the Income Tax Code.¹⁶⁰

¹⁵⁹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Bélgica*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

¹⁶⁰BÉLGICA. *Code Des Impôts Sur Les Revenus 1992*. Art. 449-451. Disponível em: <<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=112d14a4-998f-4c93-9c01-7e8031923abd#findHighlighted>>. Acesso em 26 de ago. 2017.

“CODE DES IMPÔTS SUR LES REVENUS 1992

Section II.- Sanctions pénales

Art. 449

Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution.

Si les infractions visées à l'alinéa 1er ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un d'emprisonnement de huit jours à 5 ans et d'une amende de 250 euros à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement.

Aucune sanction pénale n'est appliquée lorsque:

le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire;

la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, visée aux articles 219 et 233, alinéa 2, est faite dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice dissimulé a été réalisé dans les conditions visées au même article 219, alinéa 4.

Art. 450

Sera puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 EUR à

500.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article 449, aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux

Celui qui, sciemment, établira un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou fera usage de pareil certificat, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement.

Art. 451

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?

In case of tax fraud, a “punishment” really is a tax payment, as it is rather called an administrative sanction (e.g. augmentation of the tax due with 100%). In case of criminal prosecution, there is the possibility to become a settlement via the payment of a sum and to be released from criminal punishment. However, this possibility is temporarily suspended.

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

Not applicable

Celui qui fera un faux témoignage, l'interprète ou l'expert qui fera une fausse déclaration, celui qui subornera un ou plusieurs témoins, experts ou interprètes dans l'un des cas d'enquête autorisés par les articles 322, 325 et 374, sera puni conformément aux dispositions des articles 220 à 224 du Code pénal.”

8. CABO VERDE

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

Respostas construídas pelo autor pela análise do Decreto Legislativo 03/2014 que aprova o regime jurídico de infrações tributárias não aduaneiras de Cabo Verde.¹⁶¹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Decreto Legislativo 03/2014, de 29 de outubro, que aprova o regime jurídico de infrações tributárias não aduaneiras de Cabo Verde.

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

Aos crimes tributários das pessoas físicas, nos termos do art. 14, I, são prescritas a pena de prisão de até 8 anos e multa de até 1.000 dias (cada dia multa pode chegar a 30.000 escudos cabo-verdianos - US\$ 309,89).¹⁶²

Para pessoas jurídicas, a pena de multa poderá chegar a 5.000 dias (cada dia multa para pessoa jurídica pode chegar a 50.000 escudos cabo-verdianos - US\$ 516,49).

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?

Sim, nos termos do art. 21¹⁶³, se for pago o tributo e acréscimos até o encerramento da instrução do processo penal, poderá haver dispensa da pena, desde que a gravidade do fato

¹⁶¹CABO VERDE. *Decreto Legislativo 03/2014*. Boletim Oficial Número 64, Série I, de 29 de outubro de 2014. Disponível em: <<https://fiscocaboverde.files.wordpress.com/2014/11/regime-jurc3addico-das-infrac3a7c3b5es-tributut3a1rias-nc3a3o-aduaneiras.pdf>>. Acesso em 26 de ago. 2017.

Indicação da Legislação Penal Tributária pela Auditora Fiscal da Receita Federal em Cabo Verde (DNRE), Antônia Pinto Dias.

¹⁶²Cotação dólar EUA/escudo cabo-verdiano 96,81 em 04/07/2017. Disponível em: <https://pt.coinmill.com/CVE_USD.html#USD=1>. Acesso em 04/07/2017.

¹⁶³ “Art. 21 – Dispensa e atenuação da pena

1. Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária até ao encerramento da instrução do processo penal, pode haver lugar à dispensa de pena se:

a) A gravidade do facto e a culpa do agente não forem muito graves;
b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios indevidamente obtidos.

c) A dispensa de pena não se opuserem razões de prevenção geral ou especial.

2. A pena será atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

e a culpa do agente não sejam muito graves. Se o pagamento ocorrer até decisão final, poderá haver atenuação da pena.

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

Há previsão de suspensão da pena para pagamento do tributo em condenações de até 3 anos de prisão (art. 17).

3. Quando houver lugar à atenuação da punição por crime tributário não aduaneiro, os limites máximo e mínimo da multa previstos no tipo legal são reduzidos para metade.”

9. CANADÁ

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

Respostas ao questionário encaminhada pelo Canadá.¹⁶⁴

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

While administering and enforcing the Income Tax Act and the Excise Tax Act, the CRA deals with both civil cases and criminal cases.

For civil purposes, when an audit is conducted, it is to determine a tax liability and taxpayers may be ordered to pay sums of money to the Receiver General of Canada. However in a criminal matter, it is to determine a penal liability. A taxpayer's liberty may be at stake as the convicted individual may serve a term of imprisonment or pay a fine to the courts, or both.

Tax Avoidance / Aggressive Tax Planning are civil matters that occur when a person undertakes transactions that contravene specific anti-avoidance provisions. Tax avoidance also includes situations where a person reduces or eliminates tax through a transaction or a series of transactions that comply with the letter of the law but violate the spirit and intent of the law.

Tax evasion involves deliberately ignoring a specific part of the law in order to evade taxes. For example, those participating in tax evasion conceal income or assets or claim expenses that are non-deductible or overstated. They might also attempt to evade taxes by wilfully refusing to comply with legislated reporting requirements.

In Canada, tax evasion is a criminal offence. Once convicted, tax evaders can face penalties, court fines, and even incarceration—in addition to having to pay the taxes they tried to evade, plus interest. The major Acts being administered are the Excise Tax Act (ETA) and the Income Tax Act (ITA) although we also use the Criminal Code of Canada. The ETA is our Goods and Services Tax.

Some of the sections of the *Criminal Code* we utilize are:

164BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Canadá*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 06 dez. 2016.

Section 380 Fraud

Section 368(1) Uttering Forged Documents

Section 462.31 Laundering Proceeds of Crime

Table: Offences and Powers		
Provision	Income Tax Act	Excise Tax Act
Failure to file a return or failure to comply with an obligation	238(1)	326(1)
Failure to make books and records available	238(2)	326(2)
Court order for compliance	238(2)	326(2)
False or deceptive statements	239(1)(a)	327(1)(a)
Destruction of records	239(1)(b)	327(1)(b)(i)
False entries	239(1)(c)	327(1)(b)(ii)
Omission from records	239(1)(c)	327(1)(b)(ii)
Wilful evasion	239(1)(d)	327(1)(c)
False refund or rebate	239(1.1)	327(1)(d)
Conspiracy	239(1)(e)	327(1)(e)
Prosecution by indictment	239(2)	327(2)
Communicating information	239(2.2)	328
Administrative penalty on conviction	239(3)	327(3)
Stay of Appeal	239(4)	327(4)
Electronic suppression of sales software or device	239.1	327.1
Failure to pay/collect/remit		329(1)
General offence		329(2)
Officers of corporations	242	330
Power to decrease punishment	243	331
Information or complaint	244(1)-(2)-(3)	332(1)
Period of limitation for prosecution	244(4)	332(4)

Go to view the legislation: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/acts-regulations/list-acts.html>

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

Under the Canadian Income Tax Act and the Excise Tax Act:

Persons convicted of failure to file a return or failure to comply with an obligation can face a fine ranging from \$1,000 to \$25,000 and up to one year imprisonment can be imposed.

Persons convicted of tax evasion will face fines ranging from 50% to 200% of the evaded taxes and up to two years imprisonment. Further, upon conviction on indictment, a fine ranging from 100% to 200% of evaded taxes and up to five years in imprisonment can be imposed.

The “tax on which convicted” represents the federal tax the taxpayer evaded or sought to evade. This is the amount on which the taxpayer was criminally convicted of tax evasion and/or fraud in a court of law.

If convicted of fraud under Section 380 of the Criminal Code of Canada, an individual can face up to 14 years in jail.

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?

The Canadian tax system is a self-assessing one meaning that all persons resident or deemed resident in Canada are responsible for declaring their worldwide income and in the case of goods and services for collecting and remitting tax on behalf of the Minister on taxable supplies. In the course of administering and enforcing the Income Tax Act (ITA) and the Excise Tax Act (ETA) the CRA performs a dual function. In the civil context it determines liability for tax for purposes of raising an assessment and collecting taxes owing. In the criminal context its officials investigate cases of non-compliance with its program legislation with a view to the laying of criminal charges and prosecution by the Public Prosecution Service of Canada of those who fail to file a return or who wilfully evade payment of taxes.(sections 238 and 239 of the Income Tax Act/sections 326 and 327 of the Excise Tax Act respectively).

To achieve its mandate, the CRA employs a wide range of mechanisms to promote voluntary compliance and to make non-compliance more difficult. The CRA is continuously refining and enhancing its compliance strategies that include better risk assessment and tailored approaches that provide more support for taxpayers, achieve better voluntary compliance outcomes, and improve the cost-effectiveness of program delivery. Our compliance

interventions follow an escalating approach that moves from influencing compliance through targeted outreach activities, client service, and education to examination and enforcement.

Risk Treatment	
Risk Group	Treatment
Low	Influence compliance behaviours by increasing taxpayers' understanding of their tax obligations through targeted outreach, accessible taxpayer services, and education.
Medium	Provide information and in-person support to reduce the necessity for direct compliance intervention. Utilize lighter touch compliance approaches such as nudge techniques and reminders by mail and phone designed to encourage and support taxpayer compliance.
High	Initiate progressively intensive compliance treatments such as examinations, audits, collection actions, legal actions, investigations, and prosecutions to ensure and enforce compliance with the Acts administered by the CRA.

The CRA has a Voluntary Disclosures Program (VDP) to encourage taxpayers to voluntarily come forward and correct previous omissions in their tax affairs.

There are several conditions that must be met by the taxpayer in order to qualify under the VDP. Notably, a taxpayer would not qualify under the VDP if the CRA initiated enforcement action (such as an audit or investigation) prior to the taxpayer disclosing information to the CRA under the VDP.

The expression "civil cases" refers to the administration of the Income Tax Act and Excise Tax Act, to determine the tax liability of taxpayers. To conduct these audits, the CRA has a broad range of powers which are articulated within the legislation. They include the power to inspect books and records of a taxpayer, and documents related to those records. The authorized person may also enter premises where business is carried out or property is kept, and ask questions. These powers may be exercised "for any purpose related to the administration or enforcement of this Act".

Civil and criminal processes can run parallel to each other. However, information collected for a civil audit purpose can only be shared up to the point where a criminal investigation commences. Once the investigation has started, no information can be shared by audit with criminal investigations. There are however no restrictions on criminal investigations sharing information with the auditor to complete the civil audit.

Criminal investigations are intrusive to the lives of Canadians and as such, they are the most serious compliance action the CRA can take which is why the majority of compliance actions taken by the CRA is through outreach, education and utilization of civil remedies such as audits.

In order for charges to be considered in a criminal investigation, there needs to be sufficient evidence to establish that a crime has been committed and that the individual did so with a guilty mind. Factors to determine whether an investigation will be conducted or charges laid are specific to each case taking into account several factors such as jurisprudence and proof of guilt beyond any reasonable doubt.

Generally speaking, whether or not a file is accepted for criminal investigation and possible subsequent prosecution is based on many factors including the evidence to establish that a crime has been committed with a reasonable prospect of conviction if charges are laid.

In criminal matters, it is the Public Prosecution Service of Canada (PPSC) that decides whether to proceed through the courts and in arriving at this decision, is not bound by the wishes of the taxpayer or the CRA. In contrast, in civil matters, the taxpayer who seeks redress must launch the action, secure witnesses, serve all processes and assume associated costs.

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

With respect to criminal investigations cases, resolution of such cases are an integral part of the criminal justice system. In fact, the vast majority of criminal cases never go to trial; rather they are resolved by way of a guilty plea to the charges laid or a guilty plea to a lesser offence. The CRA does not engage in settlements of tax evasion or other criminal offences. The PPSC, on behalf of the Government of Canada, has the authority to have discussions with defence counsel which are intended to lead to a narrowing of the issues at trial, or which may avoid litigation altogether. The PPSC Deskbook provides guidelines to its

prosecutors on the resolution of cases. Generally, these outcomes flow from discussions between Crown and defence counsel regarding the evidence, possible defences, Canadian Charter of Rights and Freedoms issues, and other matters regarding the likelihood of a conviction. The proposed resolution is presented to the court by the prosecutor and the defence counsel. The judge has the final authority to approve the joint position and he or she is not bound to accept the recommendation. The sentence imposed by the judge is public information, like in any other criminal case.

10. CHILE

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

Respostas ao questionário encaminhada pelo Chile.¹⁶⁵

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

En Chile la mayoría de los delitos tributarios, se encuentran tipificados en el artículo 97 del Código Tributario, que contiene las disposiciones fundamentales de la legislación penal tributaria. Asimismo, el artículo 100 del Código tributario tipifica un delito específico relativo a los Contadores.

Adicionalmente, en algunas disposiciones de la legislación tributaria especial (Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y Ley sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones) se tipifican otros delitos tributarios.

Cabe indicar que son aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal, en materias como participación, iter criminis, determinación de la pena, entre otras, en cuanto no contravengan las reglas especiales del Código Tributario. La legislación sobre delitos fiscales es aplicable a todo el territorio chileno.

<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>

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

La mayoría de los delitos tributarios se sanciona con penas de simple delito, salvo los delitos contemplados en los incisos 2° y 3° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, que tienen asignados penas de crimen.

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?

¹⁶⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Chile*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 20 dez. 2016.

En cuanto al ejercicio de la acción penal en materia tributaria, cabe señalar que para perseguir los delitos tributarios, se exige la presentación de una denuncia o querrela del Servicio de Impuestos Internos.

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

Não informado.

11. CHINA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela China.¹⁶⁶

Respostas construídas pelo autor pela análise da resposta ao questionário encaminhada pela China.

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

There are more than twenty kinds of Tax law in china regard the Tax crime, including Tax invoice crime and so on.

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

For tax crimes will be sentenced to criminal penalties, and administrative penalties.

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?

As the Tax crime belong economic crime general if the suspect, in the case of filing or filing before the payment of overdue taxes and fine the criminal suspect will not be sentenced to actual imprisonment, mostly sentenced to probation without the use of imprisonment.

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

Before filing, before the filing of the initiative to pay fines for overdue taxes, not subject to two or more administrative penalties, this can be exempted from crime punishment.

¹⁶⁶DING, David. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da China*. [mensagem institucional recebida em parceria da Administração Tributária da China com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 19 mar. 2017.

Complemento resposta ao questionário¹⁶⁷:**Componentes do crime de evasão fiscal**

1- Elementos do sujeito do crime – Os elementos do crime de evasão fiscal incluem contribuinte e fonte pagadora. Pode ser uma pessoa natural bem como uma entidade.

2- O aspecto subjetivo do crime – Os elementos subjetivos do crime de evasão fiscal são a culpa e a negligência. Fazer uma declaração falsa é um comportamento tido como culposos. Não declarar imposto geralmente também é tido como comportamento culposos, mas pode existir também a negligência, para quando realmente agiu por negligência, mas, não declarar, pertence à inadimplência fiscal, pagar o imposto devido é uma condição satisfatória de acordo com a lei, seu comportamento não constitui crime. Portanto, o elemento subjetivo do crime de evasão fiscal é em geral culposos.

3- Objeto do crime de evasão fiscal é apontado como um comportamento de evasão fiscal que infringe a ordem da Administração da Arrecadação de Tributos do país.

4- Aspecto objetivo do crime – O aspecto objetivo do crime de evasão fiscal manifesta como: contribuinte engana, usa de meios para esconder a verdade, faz declaração falsa ou não declara, o montante da evasão fiscal é relativamente alto e, também, acima de 10% do valor do imposto devido; a fonte pagadora tem comportamento de enganar, usar de meios para esconder a verdade, não repassa ou repassa menos o valor já retido ou coletado, onde o montante é relativamente alto.

A alteração do novo e do velho conteúdo do que seja crime de sonegação fiscal tem como referência o que se absorveu das boas práticas e experiências dos países exteriores, considerando que a luta do crime de evasão fiscal tem como principal meta manter a ordem da administração fiscal, garantir a receita de impostos do país, ao mesmo tempo, ajudar o

¹⁶⁷DING, David. *Complemento resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da China*. [mensagem institucional recebida em parceria da Administração Tributária da China com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem em mandarim recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 15 ago. 2017. Tradução de mandarim para português pela Analista Tributário da Receita Federal do Brasil, Monique Nunes Oprea.

contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária na forma da lei, a sétima alteração do Código Penal relativo ao crime de evasão fiscal fez as seguintes alterações:

1. Modificou a forma de expressão do crime, do nome “crime de sonegação fiscal” mudou para “crime de evasão fiscal”, não mais usa o termo “sonegação fiscal”, mas substituiu por “crime de evasão fiscal”.

2. Para os meios de evasão fiscal não fez uma lista especificada, mas usou uma descrição mais generalizada. “Contribuinte usa de enganar, usa de meios de esconder a verdade, faz declaração falsa ou não declara”, e ao adaptar na prática da evasão fiscal pode aparecer todo tipo de situação complicada. A Alteração pegou o comportamento de evasão fiscal e resumiu em duas categorias: A primeira categoria é “contribuinte engana, usa de meios para esconder a verdade, faz declaração falsa”, para esta categoria é mais fácil compreender, e os meios concretos para o crime de sonegação fiscal antes das modificações das disposições da lei penal não tiveram uma grande diferença, as mais comuns foram: criar livros e comprovantes contábeis falsos; proceder alteração de livros e comprovantes contábeis etc; sem autorização dos órgãos da administração tributária destruir livros e documentos contábeis ainda em uso ou não expirados; nos livros contábeis listar muitas despesas, ou listar poucas receitas, ou não listar.

A segunda categoria onde o comportamento é “não declarar imposto”, é apontado como o comportamento de não se dirigir aos órgãos fiscais e promover a declaração do imposto. Este também é um frequente método de se esquivar das obrigações tributárias, a situação é um pouco mais complicada que a categoria anterior. Principal manifestação é, já obteve a licença comercial e industrial da pessoa jurídica para operar mas, não se dirige aos órgãos fiscais para solicitar o seu registro ou, já obteve o registro fiscal da entidade jurídica e já possui atividades operacionais mas, não declara ao fisco ou, através da notificação do fisco para apresentar declaração, tem o comportamento de não declarar, etc.

3. Na alteração da lei aparece um padrão quantitativo concreto para o crime de evasão fiscal, que é acima de 10% do valor do imposto devido, e para o montante de evasão fiscal acima de 30% do imposto devido, que constitui um enorme padrão quantitativo concreto, não fez nenhuma regulamentação. O principal disto é considerar que na economia, uma condição de evasão fiscal é demasiado confusa, ao mesmo tempo, um mesmo montante de evasão fiscal o grau de prejuízo à sociedade é diferente dependendo do período em que ocorre, a lei em relação ao montante não faz regulamentação concreta, pois dá ao poder judiciário, de

acordo com a condição específica, fazer a interpretação judicial, também, é muito mais certo, fazer o ajuste apropriado com a situação real.

4. As disposições para o caso de primeiro delito em evasão fiscal não apresentam cláusulas especiais para ser investigado por crime de responsabilidade criminal. De acordo com as disposições contidas na alteração do Código Penal, quando chega no montante contido nas disposições, e no critério de proporcionalidade, já constitui crime de primeiro delito, só se atender às três seguintes condições prévias é que não será investigado por responsabilidade penal: 1) após a notificação da autoridade fiscal, vir a pagar o imposto devido; 2) pagar a multa por atraso no pagamento. 3) já ter recebido punição administrativa. Aqui precisa, em relação ao significado da 3ª condição, fazer uma explicação especial. As disposições da alteração da lei, em relação ao primeiro delito em evasão fiscal é o pagamento do imposto devido e a multa por atraso no pagamento, mas, ainda deverá, pela autoridade fiscal, receber a punição administrativa, só desta maneira é que não será investigado por responsabilidade penal.

5. Foi feita regulamentações em se alcançando a condição do montante de evasão fiscal, e do critério de proporcionalidade não isenta a responsabilidade criminal. No 4º parágrafo “para quem recebeu penalidade criminal por crime de evasão fiscal ou foi punido administrativamente pelos órgãos fiscais por duas vezes, dentro de 5 anos, não estão incluídos”, reflete, no comportamento de evasão fiscal para aquele que recusa a corrigir seus atos, mesmo depois de repetidas ações disciplinares, um pensamento legislativo mais severo de lhe dar com este tipo de pessoa. Deve-se prestar atenção que, o que foi dito “não inclui o que foi punido administrativamente pelos órgãos fiscais por duas vezes”, também não é acontecer o crime de evasão fiscal e ser punido administrativamente por duas vezes, na terceira vez em que foi punido administrativamente deverá ser condenado, daí não precisa mais alcançar as condições do montante da evasão fiscal e do critério de proporcionalidade. Este tipo de entendimento não é correto. O especial do item de não ser investigado por responsabilidade criminal deste artigo, do parágrafo 4, é para os que alcançaram a primeira condição do montante de evasão fiscal regulamentada, e do critério de proporcionalidade. Portanto, a condição de evasão fiscal é para a pessoa que recebeu punição administrativa mais de duas vezes pelos órgãos fiscais e de novo cometeu a evasão fiscal, ainda precisa estar de acordo com a primeira cláusula regulamentada do montante, e do critério da proporcionalidade, só aí é que vai ser investigado por responsabilidade criminal.

Diferença entre Sonegação e Evasão Fiscal

Sonegação fiscal é indicado para o contribuinte que tem o objetivo de não pagar ou pagar menos imposto, usar todo tipo de meios não justos, comportamento de esconder a condição real e enganar os órgãos fiscais.

De acordo com a «Lei da Administração da Arrecadação de Tributos da China» na regulamentação do parágrafo 63, os principais meios de sonegação fiscal são os seguintes tipos:

1- forjar (criar livros e documentos contábeis falsos), alterar (emendas e correções em livros e documentos contábeis, etc), esconder e sem autorização destruir livros e documentos contábeis;

2- nos livros contábeis listar muitas despesas (compensar ou diminuir receitas reais) ou pouco listar receitas, ou não listar;

3- fazer declaração de imposto não de acordo com o regulamento, ainda recusar declarar mesmo através do procedimento fiscal de notificação;

4- estar para fazer declaração de imposto falsa, isto é, ao fazer a declaração produzir condições falsas, como por exemplo, não de acordo com a verdade preencher ou prover declaração de imposto, demonstrações financeiras contábeis e suas informações de imposto, etc.

Evasão fiscal é o contribuinte não pagar o imposto devido, ou meios de transferir ou ocultar bens, levar as autoridades fiscais a não conseguir perseguir comportamentos estes de faltar com o pagamento do imposto.

Este tipo de comportamento tem as seguintes características: contribuinte precisa realmente faltar com o pagamento do imposto, isto é, dentro do prazo dado pelos órgãos fiscais, não pagar os impostos no prazo. Ao mesmo tempo, o contribuinte transfere ou oculta bens, também este comportamento tem como consequência a levar os órgãos fiscais a não conseguir perseguir a falta com o pagamento do imposto.

São diferentes este tipo de comportamento e a sonegação fiscal. Sonegação fiscal é o contribuinte usar de ocultar a verdade, forjar as contas, esconder o montante do imposto

devido. Evasão fiscal é o contribuinte admitir o montante devido, mas usa de transferir, meios de ocultar os bens, capacidade de esconder o pagamento do imposto.

Após a notificação dos órgãos fiscais, de acordo com a lei, pagar o imposto devido, pagar multa por atraso no pagamento, e receber as penalidades administrativas, não dá investigação por responsabilidade criminal, mas, “para quem recebeu penalidade criminal por crime de evasão fiscal ou foi punido administrativamente pelos órgãos fiscais por duas vezes, dentro de 5 anos, não estão incluídos”.

Lei da Administração da Arrecadação de Tributos da China:

Art. 63 Contribuinte que forja, altera, oculta, destrói sem autorização livros e documentos contábeis, ou nos livros contábeis aparece muitas listas de despesas e nenhuma ou pouca lista de receitas, ou pela notificação dos órgãos fiscais não declara ou estar para fazer declaração falsa, não paga ou paga pouco o imposto devido, é sonegação fiscal. Para o contribuinte que sonega, deverão cobrar o montante do imposto não pago ou pago a menor assim como a multa por atraso no pagamento, e concomitantemente impor uma multa que excede 50% mas que não excede 5 vezes o montante dos impostos pagos ou pagos a menor; constituído crime, será investigado por responsabilidade penal de acordo com a lei. A fonte pagadora que usar dos meios especificados no parágrafo anterior, não pagar ou pagar menos o imposto já retido e já coletado, os órgãos fiscais devem cobrar o imposto não pago ou pago a menor, cobrar a multa por atraso no pagamento e também impor uma multa que excede 50%, mas não excede 5 vezes o montante do imposto não pago ou pago a menor; constituído crime, deverá ser investigado por responsabilidade criminal de acordo com a lei.

Art. 64 Se o contribuinte ou a fonte pagadora inventar base de cálculo falsa, deve a autoridade fiscal impor prazo para correção, ao mesmo tempo impor uma multa que não exceda a 50.000 yuan. Para o contribuinte que não declarar imposto, não pagar ou pagar menos o imposto devido, a autoridade deve cobrar o pagamento do montante não pago ou pago a menor, também deve cobrar a multa no atraso do pagamento e concomitantemente impor uma multa que excede 50% mas não excede 5 vezes o montante não pago ou pago a menor.

Art. 65 Se o contribuinte falta com o pagamento do imposto devido, usa de meios para transferir ou ocultar bens, obstrui os órgãos fiscais de cobrar o imposto que falta, a autoridade fiscal deverá cobrar o imposto devido, a multa pelo atraso no pagamento, e concomitantemente impor a multa que excede 50% mas que não excede 5 vezes o montante dos impostos pagos; este ato constitui crime, de acordo com a lei será investigado por crime de responsabilidade penal.

Art. 66 Se o contribuinte, pela declaração de exportação falsa ou, por outro meio, enganar a nação com descontos do imposto de exportação, os órgãos fiscais devem cobrar o desconto do imposto enganado por eles, concomitantemente cobrar mais que 1 vez e menos que cinco vezes de multa sobre o valor descontado por engano; se o ato constitui crime, de acordo com a lei, será investigado por crime de responsabilidade penal. Em relação ao valor do desconto do imposto de exportação por engano, os órgãos fiscais podem, dentro de um prazo fixado, suspender o desconto do imposto de exportação.

Art. 67 Se o contribuinte, pelo uso da violência, e métodos de intimidação recusar a pagar o imposto, deve ser visto como sonegador, os órgãos fiscais devem persegui-lo e cobrar dele o imposto que se recusou a pagar, a multa por atraso no pagamento, de acordo com a lei deverá ser investigado por responsabilidade penal. Se as circunstâncias do caso não forem graves, não constituindo crime, os órgãos fiscais devem cobrar deles o imposto recusado a pagar, a multa por atraso no pagamento e, concomitantemente, cobrar multa de não menos que 1 vez e não mais que 5 vezes do valor do imposto recusado a pagar.

Art. 68 Se o contribuinte ou a fonte pagadora, dentro do prazo fixado, não pagar ou pagar a menor o imposto devido ou não remeter ou remeter a menor o imposto retido, deve a autoridade fiscal impor prazo para pagar, passado o prazo, se não pagar, deverá o órgão fiscal, de acordo com o artigo 40 desta lei, usar de medidas coercitivas para cobrar o imposto dele que não foi pago ou pago a menor e, pode impor multa que excede 50% e que não excede 5 vezes do montante não pago ou pago a menor.

Art. 69 Se a fonte pagadora não reter o imposto que deveria ser retido ou não arrecadar o que deveria ser arrecadado, deve os órgãos fiscais cobrar o imposto do contribuinte e, para a fonte pagadora, cobrar multa que excede 50%, mas que não excede 3 vezes do imposto não retido ou não arrecadado.

Art. 70 Se o contribuinte ou a fonte pagadora escapa, recusa ou obstrui por outros meios as investigações dos órgãos fiscais, deverá o órgão fiscal impor de fazer a correção e cobrar a multa que não excede 10.000 yuanes; se as circunstâncias do caso forem graves, deverá cobrar multa de mais de 10.000 yuanes, mas que não exceda 50.000 yuanes.

As disposições do Código Penal

1- Contribuinte engana, usa de meios para esconder a verdade, faz declaração falsa ou não declara, o montante da evasão fiscal é relativamente alto, acima de 10% do montante do imposto devido, deverá ser punido com prisão temporária que não exceda 3 anos ou detenção criminal, concorrentemente ser multado; se o montante for muito alto, acima de 30% do montante devido, deverá ser punido com prisão temporária de no mínimo 3 no máximo 7 anos, concorrentemente ser multado.

A fonte pagadora que usar dos meios especificados no parágrafo anterior, não pagar ou pagar menos o imposto já retido e já coletado, e o montante for relativamente alto, deverá ser punido de acordo com a regulamentação do parágrafo anterior.

Se o comportamento dos dois parágrafos anteriores for implementado muitas vezes, e não for tratado, será cobrado conforme total acumulado.

Se tiver o comportamento do primeiro parágrafo, após a notificação dos órgãos fiscais, de acordo com a lei, pagar o imposto devido, pagar multa por atraso no pagamento, e receber as penalidades administrativas, não dá investigação por responsabilidade criminal, mas “para quem recebeu penalidade criminal por crime de evasão fiscal ou foi punido administrativamente pelos órgãos fiscais por duas vezes, dentro de 5 anos, não estão incluídos”.

2- Se o contribuinte, pela declaração de exportação falsa ou, por outro meio, enganar a nação com descontos do imposto de exportação, montante relativamente alto, terá pena de prisão temporária que não exceda 5 anos ou detenção criminal, concomitantemente, será multado não menos que 1 vez mas não mais que 5 vezes do montante do imposto enganado; se o montante for muito alto ou se as circunstâncias do caso forem graves, terá pena de prisão temporária que exceda 5 anos mas não exceda 10 anos, concomitantemente será multado não menos que 1 vez mas não mais que 5 vezes do montante do imposto enganado; se o montante for extremamente alto ou, se as circunstâncias do caso forem extremamente graves, terá pena

de prisão temporária que exceda a 10 anos ou prisão perpétua, concomitantemente será multado não menos que 1 vez mas não mais que 5 vezes o montante do valor do imposto enganado ou sofrerá confisco de bens.

Os contribuintes usando métodos fraudulentos mencionados no parágrafo anterior, reclamando indevidamente seus impostos pagos, será punido e multado de acordo com o parágrafo 201 desta lei; se o imposto enganado exceder a parte do imposto pago, será punido de acordo com a regulamentação do parágrafo anterior.

3- Se a entidade cometer os crimes mencionados nos artigos 201, 203, 204, 207, 208 e 209 desta seção, deverá ser punido, e a pessoa que estiver diretamente no comando e a outra pessoa que é diretamente responsável pelo crime, devem ser punidos de acordo com as disposições dos respectivos artigos.

4- Quem cometer os crimes mencionados nos artigos 201, 202, 203, 204 ou 205 e é multado ou sentenciado por confisco de bens, antes da execução, deve a autoridade fiscal recuperar os impostos objetos da evasão e dos descontos fraudados nos impostos de exportação.

12. COLÔMBIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Colômbia.¹⁶⁸

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

La legislación penal colombiana, no contempla el delito de evasión de impuestos, sino el delito de "Omisión de agente retenedor o recaudador" el cual se encuentra consagrado en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000 (Código Penal).

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

El artículo 402 Omisión del Agente Retenedor o Recaudador, modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, señala:

"El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas reteñidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguiente a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma penal prevista en este artículo.

¹⁶⁸BORDA. Alejandro. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Colômbia*. [mensagem institucional recebida da embaixada da Colômbia no Brasil]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 26 abr. 2017.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones".

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?

El artículo 402 del Código Penal, al respecto indica:

"El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tai motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar"

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

Se atendió en el numeral anterior.

13. ESPAÑA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Espanha.¹⁶⁹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Se regula en el Código Penal, artículos 305 y siguientes:

http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1

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

Las penas que se prevé son :

_ De prisión , multa y privativas e otros derechos para las personas físicas y

- de multa y privativas de otros derechos para las personas jurídicas.

Su duración depende de que el delito sea básico o agravado.

Véase artículo 305 y 305 bis del Código Penal

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?

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

¹⁶⁹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Espanha*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 01 dez. 2016.

Por otra parte, se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsidades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

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

Fuera de lo detallado, no existe.

14. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA - EUA

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

Respostas ao questionário encaminhada pelos Estados Unidos da América.¹⁷⁰

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Subtitle F, General Procedure and Administration, of the Internal Revenue Code, includes rules dealing with tax evasion. Chapter 68, Additions to the Tax, Additional Amounts, and Assessable Penalties; and Chapter 75, Crimes, Other Offenses, and Forfeitures; relate to penalties for underreporting income and underpaying taxes, another other subjects. These chapters are available on line at <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-68> and <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75>.

In addition, the Statute of Limitations on assessing tax may be extended in the case of tax evasion. See Chapter 66, Limitations, available online at <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-66>.

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

Penalties for tax evasion include fiscal penalties and incarceration. For a list of the major penalties, see Related Statutes and Penalties – General Fraud, available at <https://www.irs.gov/uac/related-statutes-and-penalties-general-fraud>

Title and Section	Definition
Title 26 USC § 7201 Attempt to evade or defeat tax	Any person who willfully attempts to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof: <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 5 years

¹⁷⁰BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária dos Estados Unidos da América - EUA*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

	<ul style="list-style-type: none"> • Or fined not more than \$250,000 for individuals (\$500,000 for corporations) • Or both, together with the costs of prosecution
Title 26 USC § 7202 Willful failure to collect or pay over tax	<p>Any person required under this title to collect, account for, and pay over any tax imposed by this title who willfully fails to collect or truthfully account for and pay over such tax shall, in addition to penalties provide by the law, be guilty of a felony</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 5 years • Or fined not more than \$250,000 for individuals (\$500,000 for corporations) • Or both , together with the costs of prosecution
Title 26 USC § 7203 Willful failure to file return, supply information, or pay tax	<p>Any person required under this title to pay any estimated tax or tax, or required by this title or by regulations made under authority thereof to make a return, keep any records, or supply any information, who willfully fails to pay such estimated tax or tax, make such return, keep such records, or supply such information, at the time or times required by law or regulations, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a misdemeanor and, upon conviction thereof:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 1 years • Or fined not more than \$100,000 for individuals (\$200,000 for corporations) • Or both, together with cost of prosecution
Title 26 USC § 7206(1) Fraud and false statements	<p>Any Person who... (1) Declaration under penalties of perjury - Willfully makes and subscribes any return, statement, or other document, which contains or is verified by a written declaration that is made under the penalties of perjury, and which he does not believe to be true and correct as to every material matter; shall be guilty of a felony and, upon conviction thereof;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 3 years

	<ul style="list-style-type: none"> • Or fined not more than \$250,000 for individuals (\$500,000 for corporations) • Or both, together with cost of prosecution
Title 26 USC § 7206(2) Fraud and false statements	<p>Any person who...(2) Aid or assistance - Willfully aids or assists in, or procures, counsels, or advises the preparation or presentation under, or in connection with any matter arising under, the Internal Revenue laws, of a return, affidavit, claim, or other document, which is fraudulent or is false as to any material matter, whether or not such falsity or fraud is with the knowledge or consent of the person authorized or required to present such return, affidavit, claim, or document; shall be guilty of a felony and, upon conviction thereof:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 3 years • Or fined not more than \$250,000 for individuals (\$500,000 for corporations) • Or both, together with cost of prosecution
Title 26 USC § 7212(A) Attempts to interfere with administration of Internal Revenue laws	<p>Whoever corruptly or by force endeavors to intimidate or impede any officer or employee of the United States acting in an official capacity under this title, or in any other way corruptly or by force obstructs or impedes, or endeavors to obstruct or impede, the due administration of this title, upon conviction:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 3 years • Or fined not more than \$250,000 for individuals (\$500,000 for corporations) • Or both
Title 18 USC § 371 Conspiracy to commit offense or to defraud the United States	<p>If two or more persons conspire either to commit any offense against the United States, or to defraud the United States, or any agency thereof in any manner or for any purpose, and one or more of such persons do any act to effect the object of the conspiracy, each:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shall be imprisoned not more than 5 years

	<ul style="list-style-type: none"> • Or fined not more than \$250,000 for individuals (\$500,000 for corporations) • Or both
--	--

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?

A taxpayer can appeal a decisión finding tax evasion, but, in general, once a final judicial decisión finding tax evasion is reached, the decisión cannot be reversed.

<https://www.irs.gov/uac/how-to-make-a-domestic-voluntary-disclosure>

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

Chapter 66, Limitations, provides information about the situations when the statute of limitations that would permit an examination or prosecution for tax evasion, can expire.

15. FINLÂNDIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Finlândia.¹⁷¹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Tax crimes are covered in the Criminal Code of Finland (Chapter 29, sections 1-4).
Link to legislation: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1889/en18890039.pdf>

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

The sentence for the Tax fraud is fine or imprisonment for at most two years. The sentence for the Aggravated tax fraud is imprisonment for at least four months and at most four years.

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?

No, although tax payment may be taken into consideration as grounds for reducing the punishment when determining the sentence, see the Criminal Code of Finland, Chapter 6, section 6(3).

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

The grounds for waiving of punishment are covered in the the Criminal Code of Finland, Chapter 6, section 12. These grounds apply to all crimes, not just tax crimes.

¹⁷¹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Finlândia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 28 mar. 2017.

16. FRANÇA

LES SANCTIONS FISCALES EN FRANCE¹⁷²

SANCTION PENALES

Lorsque la fraude est volontaire et importante l'administration des impôts peut engager des poursuites judiciaires contre les fraudeurs. Ces poursuites sont indépendantes des autres sanctions fiscales.

Le service des impôts doit soumettre le dossier à un organisme appelé Commission des Infractions Fiscales qui donne un avis.

Si l'avis est favorable une plainte est déposée au tribunal du domicile du fraudeur où il sera jugé.

Les peines prononcées peuvent atteindre 10 ans de prison et 100 000€ d'amende . En général le juge prononce l'obligation de publication du jugement dans des journaux ainsi que l'affichage du jugement dans les locaux professionnels du fraudeur.

¹⁷²BRUCHET, Bernard. *Resposta consulta legislação penal tributária da França*. Direction General D'Impôts. [mensagem pessoal]. Mensagem pessoal recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 31 jul 2006.

17. HOLANDA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Holanda.¹⁷³

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

General Tax Act

See the appendix, article 68 and 69 of the General Tax Act. These are a so-called ‘lex specialis’ of article 225 of the Penal Code.

Moreover, participation in a criminal organization is ruled by article 140 of the Penal Code.

As The Netherlands upholds an ‘all crimes’ approach, the articles on Money Laundering may be applicable, articles 420bis to 420quater of the Penal Code.

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

The penalties by means of detention are indicated in the articles itself.

The penalties by means of fines have different categories and are indicated in the articles. The categories are:

Third category: EUR 8.200

Fourth category: EUR 20.500

Fifth category: EUR 82.000

Sixth category: EUR 820.000

Crimes committed in the course of his or her profession may lead to disqualification from the practice of the profession.

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?

¹⁷³BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Holanda*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 01 dez. 2016.

The taxes need to be paid and paying taxes are not a ground for excluding criminal sanctions.

However, the Netherlands does have a voluntary disclosure programme. If the voluntary disclosure is settled with the Tax Administration (including a money fine), the tax evasion will not be criminally prosecuted.

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

Out of court settlements are a possibility as to prevent prosecution. Regarding legal entities, the individuals involved require separate decision making as to choose between settlement and prosecution.

Appendix to the answers to Query N 43/2016 – 11/14/2016 – The Netherlands

Section 68 General Tax Act

1. Anyone who is liable, according to the fiscal law:

- a. to provide information, facts or indications, and does not provide information, facts or indications, or provides incorrect or incomplete information, facts or indications;
- b. to submit books, documents, other data carriers or their contents for inspection, and does not make these books, documents, other data carriers or their contents available for this purpose;
- c. to submit books, documents, other data carriers or their contents for inspection, makes available false or forged books, documents, other data carriers or their contents for this purpose;
- d. to keep business records in accordance with the requirements of the fiscal law, and does not keep such records;
- e. to retain books, documents or other data carriers, and does not retain such books, documents or other data carriers;
- f. to render assistance as referred to in Section 52, paragraph six, and does not render this assistance;
- g. to issue an invoice or bill, and issues an incorrect or incomplete invoice or bill;

shall be punished with a detention of not more than six months or a money fine of the third category.

2. Anyone who does not comply with the obligation referred to in Section 47, par. 3, shall be punished with a money fine of the second category.

3. Anyone who does not comply with the obligation referred to in Section 47a as a result of a legal or lawful injunction regarding the rendering of assistance in the provision of the required information or facts or regarding giving inspection into books, documents, other data carriers or their contents, applicable to a legal body established outside the Netherlands or to a natural person living outside the Netherlands, or as a result of a refusal by a legal body established outside the Netherlands or by a natural person living outside the Netherlands to provide the required information or facts or to give inspection into the books, documents or other data carriers or their contents, which cannot be attributed to him, shall not be punished.

Section 69 General Tax Act

1. Anyone who intentionally does not file a tax return, provided for in the fiscal law, or does not file this tax return within the set deadline, or commits one of the acts described in Section 68, first paragraph, parts a, b, d, e, f or g, if this serves to cause that too little tax is levied, will be punished either with a detention of not more than four years or a money fine of the fourth category or, if this is more, not more than once the amount of the tax levied short.

2. Anyone who intentionally files an incorrect or incomplete tax return, provided for in the fiscal law, or commits the act described in Section 68, first paragraph, part c, if this serves to cause that too little tax is levied, will be punished either with a detention of not more than six years or a money fine of the fifth category or, if this is more, not more than once the amount of the tax levied short, provided that as far as the incorrectness or incompleteness of the tax return relates to taxable income as referred to in Section 5.1 of the Income Tax Act 2001, the money fine is not more than three times the amount of the tax levied short.

3. The right to institute criminal proceedings on the basis of this Section ceases, if the offender yet files a correct and complete tax return or provides correct and complete information, facts or indications, before he knows or may reasonably suspect that one or more officials referred to in Section 80, first paragraph, is or are aware or get(s) acquainted with the incorrectness or incompleteness.

4. If the act, for which the suspect can be prosecuted, is included in one of the provisions of the first or the second paragraph, as well as the provisions of Section 225, second paragraph of the Penal Code, prosecution on the basis of said Section 225, second paragraph, is ruled out.

5. Section 68, third paragraph, is applicable *mutatis mutandis*.

6. If the guilty person commits one of the offences, described in the first and second paragraph, in the course of his profession, he may be disqualified from the practice of this profession.

Section 69a of the General Tax Act

1. Anyone who intentionally does not, partially does not, or does not within the deadline set in the tax act, pay the tax that must be paid on the basis of self-assessment, will be punished either with a detention of not more than six years or a money fine of the fifth category, or a money fine not exceeding the amount of tax paid short, whichever amount is higher.

2. Section 69, paragraph six, is applicable *mutatis mutandis*.

3. Anyone who applied to the tax collector for postponement of payment in time, or who immediately after it became apparent that the body is not able to pay, informed the tax collector in writing, is not punishable.

Section 140 of the Dutch penal code

1. Participation in an organisation whose purpose is to commit criminal offences is punishable by a prison sentence not exceeding six years, or a fine of the fifth category.

2. Participation in the continuation of the activities of an organisation which was banned by an irrevocable judicial decision, or which was banned by operation of law, or with regard to which an irrevocable statement as referred to in Section 122, first paragraph, of Book 10 of the Civil Code was issued, is punishable by a prison sentence not exceeding one year or a fine of the third category.

3. The prison sentences of the founders, leaders or managers of such an organisation can be increased by one third.

4. Participation, as referred to in the first paragraph, is also understood to mean lending monetary or other material assistance to – and raising funds or recruiting persons on behalf of – the organisation specified there.

Section 140a Penal Code

1. Participation in an organisation whose purpose is to commit terrorist offences is punishable by a prison sentence not exceeding fifteen years, or a fine of the fifth category.

2. Founders, leaders and managers are liable to life imprisonment or a fixed term prison sentence not exceeding thirty years, or a fine of the fifth category.

3. Section 140, paragraph 4 applies *mutatis mutandis*.

Section 225 Wetboek van Strafrecht (Penal Code)

1. Any person who counterfeits or falsifies a document which is to be used as evidence of any fact, such with the aim of using it or enabling others to use it as if it were genuine and non-forged, shall be guilty of forgery and liable to a term of imprisonment not exceeding six years or a fifth category fine.

2. The same sentence will be imposed on any person who deliberately uses the false or forged document as if it were genuine and non-forged, or who deliberately provides or keeps such a document in his possession, whilst he knows or should reasonably suspect that this document is intended to be used as such.

3. If an offence, as specified in the first or second paragraph, is committed with the intention of preparing or facilitating a terrorist crime, the prison sentence imposed on the offence will be increased by one third.

Section 420bis of the Penal Code

1. Anyone who:

a. hides or conceals the true nature, the origin, the place where it was found, the disposal or the relocation of an object, or hides or conceals who the person holding title to the object is or who has it in his possession, whereas he knows that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence;

b. acquires, possesses, passes on or sells an object, or makes use of an object, whereas he knows that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence;

shall be guilty of money laundering and liable to a term of imprisonment not exceeding six years or a money fine of the fifth category.

2. Objects include any items of property and any property rights.

Section 420ter of the Penal Code

1. Anyone who makes a habit of committing money laundering is liable to a term of imprisonment not exceeding eight years or a money fine of the fifth category.

2. The same punishment applies to anyone who commits money laundering in the pursuance of his profession or the operation of his business.

Section 420quater of the Penal Code

1. Anyone who:

a. hides or conceals the true nature, the origin, the place where it was found, the disposal or the relocation of an object, or hides or conceals who the person holding title to the object is or who has it in his possession, whereas he should reasonably suspect that the object originates

-directly or indirectly- from a criminal offence;

b. acquires, possesses, passes on or sells an object, or makes use of an object, whereas he should reasonably suspect that the object originates -directly or indirectly- from a criminal offence;

shall be guilty of culpable money laundering and liable to a term of imprisonment not exceeding two years or a money fine of the fifth category.

2. Objects include all items of property and all property rights.

18. HUNGRIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Hungria.¹⁷⁴

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

In Hungary, the Criminal Code (Act C of 2012 on the Criminal Code) contains provisions on budget fraud. Actually, there is not a single and unique crime as “tax evasion” in the Hungarian Criminal Code, however, the perpetration of tax evasion is covered by criminal act of the budget fraud.

Please find hereunder the provisions regulating budget fraud:

(1) Any person who:

a) induces a person to hold or continue to hold a false belief, or suppresses known facts in connection with any budget payment obligation or with any funds paid or payable from the budget, or makes a false statement to this extent;

b) unlawfully claims any advantage made available in connection with budget payment obligations; or

c) uses funds paid or payable from the budget for purposes other than those authorized;

and thereby causes financial loss to one or more budgets, is guilty of misdemeanor punishable by imprisonment not exceeding two years.

(2) The penalty shall be imprisonment not exceeding three years for a felony if:

a) the budget fraud results in considerable financial loss; or

b) the budget fraud defined in Subsection (1) is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(3) The penalty shall be imprisonment between one to five years if:

a) the budget fraud results in substantial financial loss; or

¹⁷⁴BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Hungria*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017.

b) the budget fraud results in considerable financial loss and is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(4) The penalty shall be imprisonment between two to eight years if:

a) the budget fraud results in particularly considerable financial loss; or

b) the budget fraud results in substantial financial loss and is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(5) The penalty shall be imprisonment between five to ten years if:

a) the budget fraud results in particularly substantial financial loss; or

b) the budget fraud results in particularly considerable financial loss and is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(6) Any person who manufactures, obtains, stores, sells or trades any excise goods in the absence of the criteria specified in the Act on Excise Taxes and Special Regulations on the Marketing of Excise Goods or in other legislation enacted by authorization of this Act, or without an official permit, and thereby causes financial loss to the central budget, shall be punishable in accordance with Subsections (1)-(5).

(7) Any person who either does not comply or inadequately complies with the settlement, accounting or notification obligations relating to funds paid or payable from the budget, or makes a false statement to this extent, or uses a false, counterfeit or forged document or instrument, is guilty of a felony punishable by imprisonment not exceeding three years.

(8) The penalty may be reduced without limitation if the perpetrator provides compensation for the financial loss caused by the budget fraud referred to in Subsections (1)-(6) before the indictment is filed. This provision shall not apply if the criminal offense is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

(9) For the purposes of this Section:

a) 'budget' shall mean the sub-systems of the central budget - including the budgets of social security funds and extra-budgetary funds -, budgets and/or funds managed by or on behalf of international organizations and budgets and/or funds managed by or on behalf of the European Union. In respect of crimes committed in connection with funds paid or payable from a budget, 'budget' shall also mean - in addition to the above - budgets and/or funds managed by or on behalf of a foreign State;

b) 'financial loss' shall mean any loss of revenue stemming from non-compliance with any budget payment obligation, as well as the claiming of funds from a budget unlawfully or the use of funds paid or payable from a budget for purposes other than those authorized.

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

As to penalties, please refer to the answer given under the point 1./ above. Besides these imprisonments, confiscation as a measure must also be applied concerning the property, which has been obtained by the perpetrator committing budget fraud that results in particularly substantial financial loss; or the budget fraud results in particularly considerable financial loss and in both cases the crime is committed in criminal association with accomplices. The confiscation shall cover the property obtained during the five years preceding the commencement of criminal procedure provided that the property and the life style of perpetrator, respectively, is outstandingly disproportionate to perpetrator's explainable earning situation and personal circumstances.

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?

Yes, there is such possibility. As it was already mentioned under the point 1./ above: The penalty may be reduced without limitation if the perpetrator provides compensation for the financial loss caused by the budget fraud referred to in Subsections (1)-(6) before the indictment is filed. This provision shall not apply if the criminal offense is committed in criminal association with accomplices or on a commercial scale.

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

Other possibilities of punishment extinction fall under the category of general grounds for total or partial exemption from criminal responsibility. The perpetrator may be totally or partially exempted from criminal responsibility, or an act may be fully or partly exempted from criminalization on the following grounds:

- a) being below the age of criminal responsibility;
- b) insanity;
- c) coercion and threat;

- d) mistake;
- e) justifiable defense;
- f) means of last resort;
- g) statutory authorization;
- h) other grounds defined by law.

However, there is no any other specific possibility of punishment extinction of the crime of tax evasion in the Hungarian criminal law.

19. ÍNDIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Índia.¹⁷⁵

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Indian Income Tax Act, 1961 [Chapter: XXII: Sections 275A to 280D] and the Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015 [Chapter V: Sections 48 to 58] provides for punishment for tax offences. The legislations are available on the website www.incometaxindia.gov.in

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

Details of criminal sanctions under direct tax laws in India in terms of imprisonments and fines are listed in Annexure.

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?

As per Section 279(2) of the Income-tax Act, 1961 (the Act), all offences under the Act are Compoundable. However, Central Board of Direct Taxes (Apex body for Direct Taxes in India) has issued guidelines as per which certain class of offences are not compoundable. These include repeat offences.

Such compounding of offences can be done on the request of the accused by making payment of compounding fees as prescribed by the Central Board of Direct Taxes.

However, no offence under the Black Money Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015 is compoundable.

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

¹⁷⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Índia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 22 mai. 2017.

No.

OFFENCES AND PROSECUTIONS

<i>Section of Indian Income Tax Act, 1961</i>	<i>Nature of default (under provisions of Indian Income Tax Act, 1961)</i>	<i>Punishment (rigorous imprisonment)</i>	<i>Fine</i>
<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	<i>(4)</i>
275A	Contravention of order made under section 132(1) or 132(3) in case of search and seizure action	Up to 2 years	No limit
275B	Failure to afford necessary facility to authorised officer to inspect books of account or other documents as required under section 132(1)(iib)	Up to 2 years	No limit
276	Removal, concealment, transfer or delivery of property to thwart tax recovery	Up to 2 years	No limit
276A	Failure to comply with provisions of section 178(1) and (3), re : company in liquidation	6 months to 2 years	—
276B	Failure to pay to credit of Central Government - tax deducted at source under Chapter XVII-B (non-cognizable offence under section 279A)	3 months to 7 years	No limit
276BB	Failure to pay the tax collected under the provisions of section 206C	3 months to 7 years	No limit
276C(1)	Wilful attempt to evade tax , penalty or interest or under-reporting of Income (non-cognizable offence under section 279A)— (a) where tax sought to be evaded exceeds Rs. 1 lakh (Rs. 25 lakh w.e.f. 1-7-2012)	6 months to 7 years	No limit

	(b) in other cases	3 months to 3 years (2 years w.e.f. 1-7-2012)	No limit
276C(2)	Wilful attempt to evade payment of any tax, penalty or interest (non-cognizable offence under section 279A)	3 months to 3 years (2 years w.e.f. 1-7-2012)	No limit
276CC	Wilful failure to furnish returns of fringe benefits under section 115WD/115WH or return of income under section 139(1) or in response to notice under section 142(1)(i) or section 148 or section 153A (non-cognizable offence under section 279A)— (a) where tax sought to be evaded exceeds Rs. 1 lakh (Rs. 25 lakh w.e.f. 1-7-2012) (b) in other cases	6 months to 7 years 3 months to 3 years (2 years w.e.f. 1-7-2012)	No limit No limit
276CCC	Wilful failure to furnish in due time return of total income required to be furnished by notice u/s 158BC(a)	3 months to 3 years	No limit
276D ⁶	Wilful failure to produce accounts and documents under section 142(1) or to comply with a notice under section 142(2A)	Up to 1 year	⁷ Rs. 4 to Rs. 10 for every day of default
277	False statement in verification or delivery of false account, etc. (non-cognizable offence under section 279A)		

	(a) where tax sought to be evaded exceeds Rs. 1 lakh (Rs. 25 lakh w.e.f. 1-7-2012)	6 months to 7 years	No limit
	(b) in other cases	3 months to 3 years (2 years w.e.f. 1-7-2012)	No limit
277A	Falsification of books of account or document, etc., to enable any other person to evade any tax, penalty or interest chargeable/leviable under the Act	3 months to 3 years (2 years w.e.f. 1-7-2012)	No limit
278	Abetment of false return, account, statement or declaration relating to any income or fringe benefits chargeable to tax (non-cognizable offence under section 279A)		
	(a) where tax, penalty or interest sought to be evaded exceeds Rs. 1 lakh (Rs. 25 lakh w.e.f. 1-7-2012)	6 months to 7 years	No limit
	(b) in other cases	3 months to 3 years (2 years w.e.f. 1-7-2012)	No limit
278A	Second and subsequent offences under section 276B, 276C(1), 276CC, 277 or 278	6 months to 7 years	No limit
280(1)	Disclosure of particulars by public servants in contravention of section 138(2) [Prosecution to be instituted with previous sanction of Central Government under section 280(2)]	Up to 6 months (simple/rigorous)	No limit

<i>Section of the Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015</i>	<i>Nature of default (under provisions of the Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015)</i>	<i>Punishment (rigorous imprisonment)</i>	<i>Fine</i>
<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	<i>(4)</i>
49	Punishment for failure to furnish Income-tax return in relation to foreign income and asset	6 months to 7 years	No limit
50	Punishment for failure to furnish return of income, any information about an asset (including financial interest in any entity) located outside India	6 months to 7 years	No limit
51	Punishment for wilful attempt to evade tax	Resident taxpayer: 3 years to 10 years Any person: 3 months to 3 years	No Limit No Limit
52	Punishment for false statement in verification	6 months to 7 years	No limit
53	Punishment for abetment	6 months to 7 years	No limit

20. INDONÉSIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Índonesia.¹⁷⁶

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Tax Penalties for both administrative and criminal are regulated in General Provisions and Tax Procedures Law (GPTP) (unofficial translation is attached)

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

Penalties for tax evasion crime are different depending on the type of the crime as stipulated in the GPTP Law.

- In Article 39:

imprisonment for a minimum of 6 (six) months or a maximum of 6 (six) years and a minimum fine equal to 2 (two) times the amount of unpaid or underpaid tax and a maximum fine equal to 4 (four) times the amount of unpaid or underpaid tax.

- In Article 39A:

imprisonment for a minimum of 2 (two) years and a maximum of 6 (six) years, and a minimum fine of equal to 2 (two) times the amount of tax stated in the tax invoice, tax withheld invoice, and or tax payment slip, and a maximum fine of equal to 6 (six) times the amount of tax stated in the tax invoice, tax withheld invoice, and or tax payment slip.

- In Article 41, the crime addressed are the taxpayer's privacy breach by the tax official which can be penalized by imprisonment and fine for a maximum of 1 year and Rp25,000,000 to imprisonment for a maximum of 2 years and a maximum fine of Rp50,000,000.

- In Article 41A, there is also a penalty by imprisonment and fine from a maximum of 1 year and Rp25,000,000 to maximum of 3 years and Rp75,000,000 for third party who do

¹⁷⁶BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Índonesia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 08 ago. 2017.

not provide written requested data from tax office in the process of audit, collection or investigation.

- In Article 41B there is the penalty by imprisonment for a maximum of 3 years and maximum fine of Rp75,000,000 for obstructing or hindering tax crime investigation.
- In Article 41C there it is a tax crime for institution, organization or other body who does not provide data and information to DGT by imprisonment for a maximum of 1 year or a maximum fine of Rp1,000,000,000.

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?

In the event of preliminary investigation, if the taxpayer voluntarily discloses the incorrectness and pays any under paid tax along with administrative penalty (fine) as much as 150%, the preliminary investigation can be closed and the case does not continue to investigation. (Article 8 para (3)).

In the event of investigation, the General Attorney upon request of the Minister of Finance, may terminate an investigation within period of 6 months from the date of the request when the Taxpayer has fully paid the tax along with administrative fine of equal to 4 times of the tax. (Article 44B).

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

It is possible to terminate an investigation where there is insufficient evidence, or where the case does not constitute a criminal tax offence, or where the case is overdue, or the suspect has passed away.

21. INGLATERRA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Inglaterra.¹⁷⁷

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Commonly used tax evasion legislation

- *Cheat the public revenue*

Contrary to Common Law

- *Conspire to cheat the public revenue*

Contrary to the Criminal Law Act 1977, section 1

- *Act with intent to prejudice / defraud HM Revenue and Customs*

Contrary to Common Law

- *Fraud Act 2006 (sections 1 to 4)*

- *Customs & Excise Management Act 1979*

Section 13; Section 68; Section 170; Section 170B; Section 50

- *Value Added Tax Act 1994, section 72*

- *Taxes Management Act 1970, section 106A*

- *Social Security Administration Act 1992, section 114*

- *Tax Credits Act 2002, section 35*

- *Proceeds of Crime Act 2002*

Sections 327 to 330; Section 333^a

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

Financial penalties from £800 to an unlimited amount and/or Custodial sentences up to life

¹⁷⁷BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Inglaterra*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 25 abr. 2017.

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?

HMRC can consider compounding under section 152¹⁷⁸, Customs & Excise Management Act 1979 for Indirect Tax evasion cases.

The Prosecutor may consider a Deferred Prosecution Agreement (DPA).

The amount to be paid would be calculated by assessing the tax due and including penalties and interest.

These two options are in lieu of prosecution so if the person doesn't pay they can still be prosecuted.

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

Only if the person is found not guilty at court or if HMRC decide to withdraw our case.

¹⁷⁸INGLATERRA. Customs & Excise Management Act 1979. Section 152. Disponível em: <<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/2>>. Acesso em: 26 de ago. 2017.

“152. The Commissioners may, as they see fit-

(a) stay, sist or compound any proceedings for an offence or for the condemnation of any thing as being forfeited under the customs and excise Acts ;

{b) restore, subject to such conditions (if any) as they think proper, any thing forfeited or seized under those Acts ; or

(c) after judgment, mitigate or remit any pecuniary penalty imposed under those Acts ; or

(d) order any person who has been imprisoned to be discharged before the expiration of his term of imprisonment, being a person imprisoned for any offence under those Acts or in respect of the non-payment of a penalty or other sum adjudged to be paid or awarded in relation to such an offence or in respect of the default of a sufficient distress to satisfy such a sum ;

but paragraph (a) above shall not apply to proceedings on indictment in Scotland.”

22. IRLANDA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Irlanda.¹⁷⁹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Section 1078 of the Taxes Consolidation Act 1997 (TCA) sets out the behaviours relating to tax that are criminal offences. The text of the Section is reproduced at Appendix 1.

This section criminalises (i.e. makes an offence) tax/duty evasion in general and, specifically, various actions or failures in the context of obligations imposed by all the statutes and statutory instruments dealing with taxes and duties under the care and management of the Revenue Commissioners. The section is very wide in scope. It covers the following specific failures: failure to make tax returns, failure to comply with the provisions of tax legislation and the failure to remit payments. The section also criminalizes, among other matters, the making of incorrect tax returns, the submission of incorrect information, the fraudulent evasion of tax, the facilitating of such evasion.

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

Under Section 1078(3) TCA, the penalty on conviction in the Circuit court is a fine of up to €126,970 or a term of imprisonment of up to 5 years or both. Less serious cases can be prosecuted in the lower, District, court and the penalty provided for such convictions is a fine of up to €5,000 or a term of imprisonment of up to 12 months or both.

The section provides for the maximum liability of a person convicted of such an offence – the actual liability is a matter for the Court. However in the case of convictions in the District court there is a maximum mitigation of three fourths of the fine available to the court. (Section 1078(3)(a)(i) TCA).

¹⁷⁹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Irlanda*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 05 abr. 2017.

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?

Financial penalties for tax default arising from the careless or deliberate making of incorrect tax returns or from failing to make tax returns are provided for under Section 1077E TCA. These penalties range up to 100% of the tax defaulted. Persons liable to such penalties may also be investigated with a view to criminal prosecution under Section 1078.

However self-disclosure by the taxpayer of the tax default in advance of any Revenue investigation means that a criminal investigation will not be commenced. Self-disclosure is defined as a disclosure of complete information in relation to, and full particulars of, all matters in relation to a previously undeclared liability to tax (that gives rise to a penalty under Section 1077E) made in writing and accompanied by -

(a) a declaration, to the best of that person's knowledge, information and belief, made in writing that all matters contained in the disclosure are correct and complete; and

(b) a payment of the tax and duty and interest on late payment of that tax and duty.

The 100% penalty is reduced where the taxpayer makes a disclosure before that taxpayer had been contacted by Revenue, in circumstances where the taxpayer has no reason to believe Revenue had commenced an inquiry or investigation into the taxpayer's tax affairs. There would also be reductions where the taxpayer cooperates fully with a Revenue investigation.

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

No.

23. ITÁLIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Itália.¹⁸⁰

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

La legislación que regula el delito de evasión de impuestos es contenida en el Decreto Legislativo 10 de Marzo 2000, n. 74, “Nueva disciplina de los delitos in materia de impuesto sobre la renta e IVA”

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

- Art. 2: Declaración fraudulenta mediante uso de facturas u otros documentos emitido para operaciones inexistentes – pena de 1 año y 6 meses a 6 años;
- Art. 3: Declaración fraudulenta mediante otros artificios - pena de 1 año y 6 meses a 6 años;
- Art. 4: Declaración no veraz - pena de 1 año y a 3 años (en presencia de condiciones establecidas);
- Art. 5: Declaración omisa - pena de 1 año y 6 meses a 4 años;
- Art. 8: Emisión de facturas u otros documentos a frente de operaciones inexistentes - pena de 1 año y 6 meses a 6 años;
- Art. 10: Ocultación o destrucción de libros contables - pena de 1 año y 6 meses a 6 años;
- Art. 10 bis: omiso pago de retenciones - pena de 6 meses a 2 años;
- Art. 10 ter: omiso pago de IVA - pena de 6 meses a 2 años;
- Art. 10 quater: compensación indebida - pena de 6 meses a 2 años;
- Art. 11: Sustracción fraudulenta al pago de impuestos
- pena de 6 meses a 4 años

¹⁸⁰BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Itália*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

- pena de 1 año a 6 años (si por más de Euro 200.000).

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?

Solo por los delitos previsto por los Artículos 4, 5, 10 bis, 10 ter, 10 quater cuando se realice el pago debido y no se haya realizado alguna Actuación inspectora por parte de la Administración Tributaria.

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

No.

Imprisonment up to one year/ fine up to 500,000 yen or both

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?

Under Japanese legislation, administrative procedure legislation and criminal procedure legislation is different clearly. But substantive punishment is described only on tax law.

In detail, normally when non-compliant taxpayer is found by tax audit, this taxpayer has obligation to pay due tax relating to non-declaration amount and administrative additional penalty under the administrative procedure, act on general tax administrative procedure.

In criminal investigation case, it could be from the beginning or it could be changed to criminal investigation case from normal tax-audit case, anyway, tax investigator conducts tax criminal investigation under national tax violations control act*, and finally bring accusation the tax evader to public prosecutor relating to the case results.

Receiving the accusation, the criminal procedure starts under criminal law, and the public prosecutor investigate the tax evader once more under criminal law, then public prosecutor indicts tax evader to the court.

When the court condemns tax evader for his non-compliance, this tax evader is obliged to pay penalties as written before described on tax law such as corporation tax law or individual tax law.

After all, answering your question directly, there never be possibility of punishment extinction of the crime of tax evasion by tax payment since administrative procedure and criminal procedure is different clearly.

Note: National tax violations control act is a kind of criminal procedure and permits tax investigators to wide range approach for gathering non-compliance information based on the permission of the judge.

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

Não informado.

25. MALÁSIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Malásia.¹⁸²

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

The crime of tax evasion is govern by the Income Tax Act 1967(ITA 1967).

The relevant provisions of the Act for tax evasion are under sections 112, 113 and 114. A copy of the said provisions is attached herewith.

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

The punishment/penalty for any person who is found guilty of tax evasion under :

- Section 112 : Any person who fail to furnish return or give notice of chargeability shall be liable to a fine not less than MYR200 and not more than MYR20,000 and for those person who fail to furnish return for 2 years or more, additional special penalty equal to treble the amount of tax charges as determined will be imposed by the Director General of Inland Revenue (DGIR).

- Section 113 : Any person who makes an incorrect return by ommitting or understating any income or gives incorrect information in relation to his or other person chargeability to tax shall be liable to a fine not less than MYR1,000 and not more than MYR10,000 and shall pay a special penalty of double the amount of tax undercharged.

- section 114 : any person who wilfully and with intent to evade tax or assist any other person to evade tax shall be liable to a fine of not less than MYR1,000 and not more than MYR20,000 or to imprisonment for a term not exceeding 3 years or to both, and further that person shall pay a special penalty of treble the amount of tax which has been undercharged in consequence of the offence.

¹⁸²BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Malásia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017.

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?

Yes, the punishment extinction (i.e no prosecution will be taken against the tax offender) is possible when the tax offender pay a penalty equal to treble the amount of tax (for offence under section 112) or the tax offender pay a penalty equal to the amount of tax undercharged (for offence under section 113).

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

In a situation where DGIR exercise his discretionary power to compound offences under section 124 of ITA 1967.

26. MÉXICO

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

Respostas ao questionário encaminhada pela México.¹⁸³

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

El delito de evasión de impuestos en la legislación mexicana se denomina defraudación fiscal el cual está previsto en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 108 y 109, el primero dispone el tipo penal básico y en segundo las conductas equiparables a la defraudación fiscal, Dicho ordenamiento se puede consultar en el siguiente sitio de internet oficial ubicado en la siguiente liga:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_270117.pdf

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

De conformidad con el cuarto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación el delito de defraudación fiscal se sancionará con las siguientes penas:

I. Con prisión de 3 meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de 1 millón 369 mil 930 pesos.

II. Con prisión de 2 a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de 1 millón 369 mil 930 pesos, pero no de 2 millones 54 mil 890 pesos.

III. Con prisión de 3 a 9 años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2 millones 54 mil 89 pesos.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

¹⁸³BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do México*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 11 abr. 2017.

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?

El pago del tributo propiamente no se relaciona con una causa de extinción de la punibilidad, sin embargo en el nuevo sistema de justicia penal se trata de privilegiar el pago para que los asuntos sean resueltos a través de salidas alternativas, tales como:

Suspensión condicional del proceso: El imputado plantea un plan para reparar el daño causado por el delito. El plazo para suspender el proceso no podrá ser superior a tres años y se podrá ampliar por dos años más. Si el imputado deja de cumplir se revocará la suspensión del proceso.

Acuerdos reparatorios: El ministerio público o el juez de control, podrán invitar a los interesados a que suscriban un acuerdo reparatorio y podrán acordar que su cumplimiento sea inmediato o diferido. El plazo para el cumplimiento suspende el trámite del proceso y la prescripción de la acción penal. Si el imputado incumple, la investigación o el proceso continuará como si no se hubiera celebrado acuerdo alguno.

Tratándose del delito de defraudación fiscal la extinción de la punibilidad podría ocurrir cuando se actualice un caso fortuito, esto es, cuando el resultado típico se produzca por caso fortuito, tal y como lo establece el artículo 15, fracción X del Código Penal Federal vigente.

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

El caso fortuito o fuerza mayor como causas de extinción de la punibilidad, se pueden actualizar cuando los acontecimientos se refieran a:

Sucesos de la naturaleza: desastres naturales.

Hechos del hombre: robo de la contabilidad.

Actos de autoridad: sentencia que declara en quiebra a una empresa.

27. NORUEGA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Noruega.¹⁸⁴

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

The Tax Administration Act includes both administration rules and sanctions for violations of the regulations. The chapter 14 is actual, see link in Norwegian below: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14#KAPITTEL_14

Regulation about tax fraud is in The Criminal Code Chapter 30. Fraud, tax fraud and similar financial crimes, § 378-381 about tax evasion and tax fraud. It would be actually Articles about Accounting Violations too, § 391- 394. The link in Norwegian is here: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28/KAPITTEL_2-15#KAPITTEL_2-15

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

According to the Tax Administration Act, Chapter 14

Additional tax to taxpayers and tax-deductible persons when they provide incorrect or incomplete information to the tax authorities or fail to submit mandatory information when the failure to provide information which can lead to tax benefits:

- 20 per cent of the tax advantage that has been or could have been achieved
- 10 per cent if this information has also been provided by the employer or others

pursuant (third part information)

An extra surtax is imposed on taxpayers and tax-deductible persons who willfully or through gross negligence provide the tax authorities with incorrect or incomplete information, or fail to provide mandatory information, when the person in question understands or should understand that this may lead to tax advantages. An extra surtax may only be imposed

¹⁸⁴BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Noruega*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 04 abr. 2017.

in addition to additional tax. An extra surtax may be imposed by separate decision at the same time as or after imposition of additional tax.

An extra surtax is calculated at a rate of 20 or 40 per cent of the tax that has been or could have been evaded.

Penalty for contravention on

- third parties who do not fulfill their duty of disclosure
- Whoever does not fulfill their obligations to keep and store a personnel list:
 - 10 court fees or
 - for repeated contravention within twelve months of a penalty for contravention

being imposed, the penalty shall constitute 20 court fees

- an additional penalty of up to two court fees may be imposed for each person, company, etc. about whom no information has been submitted and each person who has not been registered in accordance with the provisions relating to keeping personnel lists

- whoever does not contribute to control (inspection visit) - 50 court fees

About court fee see here:

<http://skatteetaten.no/en/Rates/Court-fees/?ssy=2017>

From the Criminal Code, Chapter 30

A fine or imprisonment not exceeding 2 years shall be imposed on providing incorrect or incomplete information to a public authority, or fails to provide mandatory information, when he understands or should understand that it could lead to tax benefits.

Gross tax fraud is punishable by a fine or imprisonment for up to six years.

Gross negligence tax fraud incorrect or incomplete information or fails to provide mandatory information, when he should understand that it could lead to tax benefits is punishable by a fine or imprisonment for up to one year.

Violating provisions concerning registration and documentation of accounting information, the annual report or accounting storage is punishable by a fine or imprisonment for up to two years

Gross accounting violation punishable by imprisonment for up to six years.

Negligent accounting violation punishable by a fine or imprisonment not exceeding one year.

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?

Não.

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

The taxpayer can make voluntary disclosure before the Tax Administration have startet the case and no possibility after.

28. NOVA ZELÂNDIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Nova Zelândia.¹⁸⁵

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Section 228 of the Crimes Act and Section 143B of the Tax Administration Act – see attached.¹⁸⁶

¹⁸⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Nova Zelândia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 29 mar. 2017.

¹⁸⁶“Crimes Act 1961

228 - Dishonestly taking or using document

(1) Every one is liable to imprisonment for a term not exceeding 7 years who, with intent to obtain any property, service, pecuniary advantage, or valuable consideration,—

- (a) dishonestly and without claim of right, takes or obtains any document; or
- (b) dishonestly and without claim of right, uses or attempts to use any document.

(2) Every person is liable to imprisonment for a term not exceeding 3 years who, without reasonable excuse, sells, transfers, or otherwise makes available any document knowing that—

- (a) the document was, dishonestly and without claim of right, taken, obtained, or used; and
- (b) the document was dealt with in the manner specified in paragraph (a) with intent to obtain any property, service, pecuniary advantage, or valuable consideration.

Tax Administration Act 1994

143B Evasion or similar offence

(1) A person commits an offence against this Act if the person—

- (a) knowingly does not keep the documents required to be kept by a tax law; or
- (b) knowingly does not provide information (including tax returns and tax forms) to the Commissioner or any other person when required to do so by a tax law; or
- (c) knowingly provides altered, false, incomplete, or misleading information (including tax returns and tax forms) to the Commissioner or any other person in respect of a tax law or a matter or thing relating to a tax law; or

- (d) knowingly does not make a deduction or withholding of tax required to be made by a tax law; or
- (e) pretends to be another person for any purpose or reason relating to a tax law,—

and does so—

- (f) intending to evade the assessment or payment of tax by the person or any other person under a tax law; or
- (g) to obtain a refund or payment of tax in the knowledge that the person is not lawfully entitled to the refund or payment under a tax law; or

(h) to enable another person to obtain a refund or payment of tax in the knowledge that the other person is not lawfully entitled to the refund or payment under a tax law.

(2) A person who evades or attempts to evade the assessment or payment of tax by the person or another person under a tax law commits an offence against this Act.

(3) In this section, tax includes a repayment obligation as defined in section 4(1) of the Student Loan Scheme Act 2011.

(4) A person who is convicted of an offence against subsection (1) or subsection (2) is liable to—

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

Section 228 – maximum prison term of 7 years; Section 143B – maximum prison term of 5 years.

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?

No.

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

No.

-
- (a) imprisonment for a term not exceeding 5 years; or
 - (b) a fine not exceeding \$50,000; or
 - (c) both.”

29. PANAMÁ

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

Respostas ao questionário encaminhada pelo Panamá.¹⁸⁷

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

En la legislación tributaria de Panamá no tenemos un delito de evasión de impuestos, propiamente tal.

Tenemos la figura de la Defraudación Fiscal que está en el artículo 752 del Código Fiscal¹⁸⁸. Se trata de una falta administrativa grave que se tramita bajo el procedimiento Penal

¹⁸⁷BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Panamá*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 20 dez. 2017.

¹⁸⁸PANAMÁ. *Código Fiscal de la República do Panamá*. Artigo 752. Disponível em: <<http://www.mef.gob.pa/es/transparencia/Documents/Codigo%20Fiscal-Ley%208.pdf>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

“Artículo 752. Incurre en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

1. El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos.
2. El que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
3. El que no entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas por concepto de impuesto.
4. El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad.
5. El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente, con distintos asientos o datos, dos o más libros similares autorizados o no.
6. El que por acción u omisión voluntaria, destruye o semidestruye, dejando en estado de ilegitimidad los libros de contabilidad.
7. El que sustituye o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos.
8. El que de cualquier otro modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto.
9. El que se preste como cómplice, padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores.
10. El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699-a de este Código o para obtener cualquier otro incentivo, exención, desgravación, deducción o crédito fiscal.
11. El que realice actos o convenciones o utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro el beneficio establecido en la Ley 3 de 1985.
12. El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes al régimen establecido en la Ley 3 de 1985 y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales, con el fin de obtener o aumentar dicho régimen.
13. El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los numerales 11 y 12.
14. El que por acción u omisión fraccione o simule sus actividades a fin de eludir una tarifa o categoría tributaria.

Común ver artículo 1311 y siguientes del Código Fiscal, y tiene penas de arresto, en realidad no se trata de un delito, sino reiteramos de una falta administrativa grave.

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

Para la Defraudación Fiscal las penas son las siguientes:

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada, o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes a este capítulo.

Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.

La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos a cinco años.

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?

Las sanciones por Defraudación Fiscal persiguen principalmente el pago de una multa de 5 a 10 veces las sumas objeto de la infracción tributaria. De pagarse la multa no habría lugar a la pena de prisión a que alude la norma.

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

Tal como lo indicamos en respuestas anteriores, no se trata de un delito de evasión, sino de una defraudación fiscal. Solo puede pagarse la multa o se le impone la pena de prisión.

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada, o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes a este capítulo.

Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.

La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos a cinco años.

PARÁGRAFO. Estas sanciones se aumentarán al doble de la multa arriba indicada en el caso de que el contribuyente presente declaraciones falsas en concepto de pérdidas por los actos vandálicos ocurridos el día 20 de diciembre de 1989, o reciba algún beneficio indebido a lo dispuesto en el Artículo 699a de este Código.”

30. PARAGUAI

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

Respostas ao questionário encaminhada pelo Paraguai.¹⁸⁹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

El Código Penal Paraguayo, Ley N° 1.160/1997 en su Art. 261, legisla sobre “Evasión Impositiva”, señalando que cometerá este hecho punible la persona que proporciona a las oficinas perceptoras de impuestos datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de impuestos.

Así también, define a la evasión a todo caso que exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente”. Enmarcando como evasión, el recibir indebidamente devoluciones de impuestos.

Cabe señalar –también- que si bien estamos ante un hecho punible perseguible de oficio por el Ministerio Público, a partir del año 2012, la Ley N° 4.673 “QUE MODIFICA Y AMPLÍA DISPOSICIONES DE LA CREACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL”, dispuso que la acción penal pública por Evasión de Impuestos, no podrá ser ejercida sin que exista una resolución previa dictada por la autoridad administrativa competente, y en caso de que dicha resolución haya sido recurrida ante la instancia jurisdiccional competente, se hayan agotado todos los recursos procesales ordinarios.

Se adjuntan las Leyes N° 1.160/1997 y 4.673/2012.

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

El hecho punible de evasión está penado con la privación de libertad hasta 5 años o multa; y bajo ciertas circunstancias agravantes, la sanción puede llegar hasta 10 años de privación de libertad.

¹⁸⁹ BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Paraguai*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 21 mar. 2017.

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?

El pago del tributo no extingue la punibilidad de la Evasión Fiscal, pero se podrá otorgar al imputado soluciones procesales en el caso de que haya saldado su cuenta con el Fisco.

Al respecto, el Código Procesal Penal, Ley N° 1.286/1998 en su Art. 21 establece la “Suspensión Condicional del Proceso” el cual se da si el imputado presta conformidad con la suspensión y admite los hechos que se le imputan, el juez dispondrá un periodo de prueba, siempre que el imputado haya reparado el daño ocasionado, haya firmado un acuerdo con la víctima en ese sentido o demostrado su voluntad de reparación. Dicho periodo no podrá ser inferior a un año ni superior a tres, una vez vencido el plazo de prueba, sin que la suspensión haya sido revocada, la acción penal se extinguirá.

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

De la señalada en el punto anterior, no existe otra posibilidad de extinción de la punibilidad del hecho punible de Evasión de Impuesto.

31. POLÔNIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Polônia.¹⁹⁰

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

According to Polish law crime of tax evasion is governed by the act of 10th September 1999 - Penal and Fiscal Code (PFC).

In penal and fiscal law the concept of tax evasion is attributed to many types of delicts, which include:

- evading tax obligations (Art. 54 of PFC)

Art. 54 § 1. A tax payer who by evading tax obligations does not reveal to a competent authority an object of taxation or tax base or does not file a declaration, which may result in tax reduction, shall be subject to the penalty of fine up to 720 daily rates or penalty of deprivation of liberty, or both penalties jointly.

- declaring false data or concealing the truth in declaration or in the statement(Art. 56 of PFC)

Art. 56. § 1. A tax payer who by filing a tax declaration or the statement to a tax authority or other authorised agency or payer, declares false data or conceals the truth or does not fulfil an obligation to inform about the change of data included therein, which may result in tax reduction, shall be subject to the penalty of fine up to 720 daily rates or penalty of deprivation of liberty, or both penalties jointly.

- fraudulent tax refund (Art. 76 of PFC)

Art. 76. § 1. Whoever, by providing data incompliant with the actual situation or concealing the actual situation, misinforms a competent authority, which may result in undue return of tax public receivables, in particular input tax within the meaning of the provisions on value added tax, excise duty, reimbursement of excess payment or its application towards tax

¹⁹⁰BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Polônia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 18 abr. 2017.

arrears or current or future tax liabilities, shall be subject to the penalty of fine up to 720 daily rates or penalty of deprivation of liberty, or both penalties jointly.

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

Penalty of fine up to 720 daily rates or penalty of deprivation of liberty up to 5 years, or both penalties jointly.

fiscal offence

from 10 up to 720 daily rates in the amount associated with the minimum remuneration

A fine can be imposed by a court in the amount from 666,66 PLN up to 19.199.808,00 PLN (according to the rates applicable in 2017)

fiscal misdemeanour

Fine for fiscal misdemeanour can be imposed when the amount of tax exposed to be reduced does not exceed the statutory threshold, ie is not greater than five times of the amount of the minimum remuneration effective at the time of its commission.

A fine can be imposed in the amount from 1/10 up to twenty times of minimum remuneration - from 200 PLN up to 40 000 PLN (according to the rates applicable in 2017)

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?

Yes. Tax evasion punishment can be avoided through voluntary disclosure of evasion and payment the total of due public receivables reduced by the committed tax evasion and within the deadline indicated by an authority.

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

Yes. Limitation periods penalty for fiscal offenses are specified in the article 44 of PFC.¹⁹¹

¹⁹¹ “Art. 44 § 1. The amenability to a penalty for a fiscal offence ceases, if from the time of the commission thereof the following number of years have elapsed:

1) 5 - when the act is a fiscal offence subject to the penalty of fine, restriction of liberty or deprivation of liberty not exceeding 3 years;

2) 10 - when the act constitutes a fiscal offence subject to the penalty of deprivation of liberty exceeding 3 years.”

32. PORTUGAL

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Portugal.¹⁹²

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

O Regime Geral das Infracções Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho - com várias alterações posteriores) tipifica a fraude fiscal e a fraude qualificada, entre outros delitos.

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

A fraude simples é punida com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, se a vantagem patrimonial ilegítima for \geq a € 15 000.

A fraude qualificada é punida com pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas se intervierem determinadas circunstâncias qualificadoras ou a vantagem patrimonial for de valor $>$ a € 50 000.

Se a vantagem patrimonial for de valor $>$ a € 200 000, a pena é de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares, e de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

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?

Não, existe a atenuação especial da pena se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.

Outra figura é a suspensão da execução da pena de prisão (até 5 anos) condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais ou do montante dos benefícios indevidamente obtidos.

¹⁹²BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária de Portugal*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 03 abr. 2017.

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

Não, ressalvadas as causas de âmbito geral como a prescrição do procedimento criminal ou da aplicação das penas.

33. REPÚBLICA TCHECA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela República Tcheca.¹⁹³

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Criminal code.¹⁹⁴

¹⁹³BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da República Tcheca*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 25 abr. 2017.

¹⁹⁴ REPÚBLICA TCHECA. *Criminal Code of The Czech Republic*. Section 240-247 (inglês – Estados Unidos). Disponível em: <http://www.ejtn.eu/PageFiles/6533/Criminal%20Code%20of%20the%20Czech%20Republic.pdf>. Acesso em 27 de ago. 2017.

“CRIMINAL CODE OF THE CZECH REPUBLIC

Division 2

Tax, Fees and Foreign Currency Criminal Offenses

Section 240 Evasion of Taxes, Fees and Similar Compulsory Payments

(1) Whoever in larger extent evades a tax, customs duty, social security insurance fee, state policy of employment fee, casualty insurance fee, health insurance fee, elicits a fee or another similar payment or elicits a privilege on payment on any of these compulsory payments, shall be sentenced to imprisonment for six months to three years or to prohibition of activity.

(2) An offender shall be sentenced to imprisonment for two to eight years, if he/she

a) commits the act referred to in Sub-section (1) with at least two persons,

b) breaches an official enclosure to facilitate commission of such an act, or

c) commits such an act in a considerable extent.

(3) An offender shall be sentenced to imprisonment for five to ten years, if he/she commits the act referred to in Sub-section (1) in a large extent.

Section 241 Evasion of Tax, Social Security Insurance Fee and Similar Compulsory

Payment

(1) Whoever in larger extent fails to fulfil

a) as an employer or payer of tax his/her legal obligation to pay tax, social security insurance fee, state policy of employment fee or health insurance fee for an employee or other person, or

b) as an employer his/her legal obligation to pay insurance fee for casualty insurance of employees shall be sentenced to imprisonment for up to three years or to prohibition of activity.

(2) An offender shall be sentenced to imprisonment for one year to five years or to a pecuniary penalty, if he/she gains for him-/herself or for another substantial profit by the act referred to in Sub-section (1) or (2).

(3) An offender shall be sentenced to imprisonment for two to eight years, if he/she gains for him-/herself or for another extensive profit by the act referred to in Sub-section (1) or (2).

Section 242 Special Provision on Effective Regret

Criminal liability for criminal act of evasion of tax, social security insurance fee and similar compulsory payment (Section 241) shall expire, if the offender fulfils his/her obligation additionally before the court of the first instance begun to enunciate the judgement.

Section 243 Breach of Information Duty in Tax Proceedings

(1) Whoever breaches his/her legal information duty to the administrator of tax and thus imperils in larger extent timely and regular assessment of tax to another or excise of tax from another, shall be sentenced to imprisonment for up to two years or to prohibition of activity.

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

Imprisonment; house arrest; prohibition of activity; beneficial work; fine; forfeiture of property (in case of damage higher than 5.000.000,- CZK).

(2) An offender shall be sentenced to imprisonment for one year to four years or to pecuniary penalty, if he/she commits the act referred to in Sub-section (1) in considerable extent.

Section 244 Breach of Regulations on Labels and other Items for Labelling Goods

(1) Whoever disposes with labels, control tapes or other items for labelling goods for tax purposes in a way contrary to other legal regulations with the intention to cause damage to another or to gain unjustified profit for him-/herself or for another, or

whoever contrary to other legal regulations imports, stores, transits or sends to circulation goods without labels, control tapes or other items for its labelling for tax purposes,

shall be sentenced to imprisonment for up to three years or to prohibition of activity.

(2) An offender shall be sentenced to imprisonment for one year to five years, if he/she

a) commits the act referred to in Sub-section (1) with at least two persons, or

b) gains for him-/herself or for another substantial profit by such an act.

(3) An offender shall be sentenced to imprisonment for two to eight years, if he/she gains for him-/herself extensive profit by the act referred to in Sub-section (1).

Section 245 Forfeiture and Modification of Items for Labelling Goods for Tax Purposes and Items Proving Fulfilment of Fee Duty

(1) Whoever forges or alters postal or revenue stamp with the intention to cause damage to another or to gain unjustified profit for him-/herself or for another, or

whoever intentionally sends such stamps to circulation or uses them as genuine,

shall be sentenced to imprisonment for up to one year, to prohibition of activity or confiscation of a thing or other asset value.

(2) An offenders shall be sentenced to imprisonment for six months to five years or to a pecuniary penalty, if he/she

a) commits the act referred to in Sub-section (1) in a considerable extent,

b) gains for him-/herself or for another substantial profit by such an act.

(3) An offender shall be sentenced to imprisonment for two to eight years, if he/she gains for him-/herself or for another extensive profit by the act referred to in Sub-section (1).

Section 246 Forgery and Alteration of Stamps

(1) Whoever forges or alters postal stamps or duty stamps with the intention to cause damage to another person or to gain illicit profit for him-/herself or for another, or

whoever deliberately puts such stamps into circulation or uses them as authentic,

shall be sentenced to imprisonment for up to one year, to prohibition of activity, or to confiscation of items or other asset values.

(2) An offender shall be sentenced to imprisonment for six months to five years or to a pecuniary penalty, if he/she

a) commits the act referred to in Sub-section (1) in a large extent, or

b) gains for him-/herself or for another substantial profit by such an act.

(3) An offender shall be sentenced to imprisonment for two to eight years, if he/she gains for him-/herself or for another extensive profit by the act referred to in Sub-section (1).

Section 247 Breach of Prohibitions during Emergency State in Foreign Exchange Economy

Whoever during an emergency state in foreign exchange economy breaches prohibitions set by the Law on Foreign Exchange for emergency state in foreign exchange economy that apply to the proclaimed emergency state, shall be sentenced to imprisonment for one year to six years, to a pecuniary penalty or to prohibition of activity.”

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?

Yes, it is possible by means of the institute of effective repentance.

Effective repentance - the criminal liability for tax evasion ceases to exist if the perpetrator voluntarily pays the evaded tax (and surcharge) subsequently. Voluntarily means that subject don't act under influence of criminal prosecution.

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

Other general possibilities of punishment extinction of criminal law (e.g. Statutes of limitations).

34. RÚSSIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Rússia.¹⁹⁵

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Criminal responsibility for tax evasion is established by the Criminal Code of the Russian Federation (the Code) (Articles 198, 199 of the Code).¹⁹⁶

¹⁹⁵BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Rússia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 16 dez. 2016.

¹⁹⁶ RÚSSIA. *The Criminal Code of the Russian Federation. Nº 63-Fz of June 13, 1996* (inglês – Estados Unidos). Article 198-199. Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

“Article 198. Evasion by a Natural Person of Paying a Tax and (or) a Fee

1. The evasion by a natural person of paying taxes and (or) fees by way of his failure to submit a tax declaration or other documents whose submission is obligatory under the laws of the Russian Federation on taxes and fees or by showing in the tax declaration or such documents data known to be false made on a large scale -

Shall be punishable with a fine in an amount of from 100 thousand to 300 thousand roubles or in the amount of the wage or salary, or other income of the convicted person for a period from one to two years, or with compulsory labour for a term of up to one year, or by arrest for a period of up to six months, or by deprivation of liberty for a term of up to one year.

2. The same deed committed on an especially large scale -

shall be punishable with a fine in the amount of 200 thousand to 500 thousand roubles or in the amount of a wage/salary or other income of the convicted person for a period of eighteen months to three years, or with compulsory labour for a term of up to three years, or with deprivation of liberty for the same term.

Notes. 1. A large amount in this Article means an amount of taxes and (or) fees totalling within the period of three consecutive financial years over 600,000 roubles, provided that the share of unpaid taxes and (or) fees exceeds 10 per cent of the payable amount of taxes and (or) fees, or exceeding one million eight hundred thousand roubles, while an especially large amount means an amount totaling, within a period of three consecutive financial years, over three million roubles, provided that the share of unpaid taxes and (or) fees exceeds 20 per cent of the payable amount of taxes and (or) fees, or exceeding nine million roubles.

2. The person who has committed for the first time the crime provided for by this Article shall be discharged from criminal liability if he/she has paid in full the amount of arrears and appropriate penalties, as well as the sum of the fine at the rate fixed in compliance with the Tax Code of the Russian Federation.

On the Simplified Procedure for Declaring Incomes by Natural Persons, see Federal Law No. 269-FZ of December 30, 2006.

Article 199. Evading Payment of Taxes and (or) Fees Collectible from Organisations

1. Evasion from paying taxes and fees collectible from organisations by way of failing to submit a tax declaration or other documents whose submission is obligatory under the laws of the Russian Federation on taxes and fees, or by way of including into the tax declaration or such documents wittingly false data, committed on a large scale -

Shall be punishable with a fine in an amount of from 100 thousand to 300 thousand roubles, or in the amount of the wage or salary, or any other income of the convicted person for a period of one to two years, or with compulsory labour for a term of up to two years accompanied by deprivation of the right to hold specified posts or engage in specified activities for a term of up to three years or without such, or by arrest for a term of up to six months, or

by deprivation of liberty for a term of up to two years, with or without deprivation of the right to hold specified offices or to engage in specified activities for a term of up to three years.

2. The same deed committed:

a) by a group of persons by previous concert;

b) on an especially large scale -

shall be punishable by a fine in the amount of 200 thousand to 500 thousand roubles or in the amount of the wage or salary, or any other income of the convicted person for a period of one to three years, or with compulsory labour for a term of up to five years accompanied by deprivation of the right to hold specified posts or engage in specified activities for a term of up to three years or without such, or by deprivation of liberty for a term of up to six years, with or without deprivation of the right to hold specified offices or to engage in specified activities for a term of up to three years.

Notes. 1. A large amount in this Article, as well as in Article 199.1 of this Code, means the amount of taxes and (or) fees totalling within the period of three financial years running over two million roubles, provided that the share of unpaid taxes and (or) fees exceeds 10 per cent of the payable amount of taxes and (or) fees, or exceeding six million roubles, while an especially large amount means an amount totalling within a period of three consecutive financial years over ten million roubles, provided that the share of unpaid taxes and (or) fees exceeds 20 per cent of the payable amount of taxes and (or) fees, or exceeding thirty million roubles.

2. The person who has committed for the first time the crime provided for by this article, as well as by Article 199.1 of this Code, shall be discharged from criminal liability, if this person or the organisation in respect of which the avoidance of paying taxes and/or fees, recovered from it, is imputed to this person, has paid in full the amount of arrears and appropriate penalties, as well as the sum of the fine at the rate fixed in compliance with the Tax Code of the Russian Federation.

Article 199.1. A Tax Agent's Failure to Discharge His/Her Duties

1. A tax agent's failure to discharge, in personal interests, his/her duties as regards the calculation, deduction or remittance of taxes and (or) fees subject, under the laws of the Russian Federation on taxes and fees, to calculation, deduction from taxpayers and remittance to an appropriate budget (extra-budgetary fund) committed on a large scale -

Shall be punishable with a fine in an amount of from 100 thousand to 300 thousand roubles or in the amount of the wage or salary, or any other income of the convicted person for a period of one to two years, or with compulsory labour for a term of up to two years accompanied by deprivation of the right to hold specified posts or engage in specified activities for a term of up to three years or without such, or by an arrest for a term of up to six months, or by deprivation of liberty for a term of up to two years with or without deprivation of the right to hold specified offices or to engage in specified activities for a term of up to three years.

2. The same deed committed on an especially large scale -

Shall be punishable with a fine in an amount of 200 thousand to 500 thousand roubles or in the amount of the wage or salary, or other income of the convicted person for a period of two to five years, or with compulsory labour for a term of up to five years accompanied by deprivation of the right to hold specified posts or engage in specified activities for a term of up to three years or without such, or by deprivation of liberty for a term of up to six years with or without deprivation of the right to hold specified offices or to engage in specified activities for a term of up to three years.

Article 199.2. Concealment of Monetary Funds or Property of an Organisation or Individual Businessman against Which the Recovery of Taxes and (or) Fees Is Levied

Concealment of monetary funds or property of an organisation or individual businessman

from which in the procedure provided for by the laws of the Russian Federation on taxes and fees arrears of taxes and (or) fees have to be deducted, made by the proprietor or the head of the organisation, or any other person exercising managerial functions in this organisation, or by an individual businessman on a large scale -

Shall be punishable with a fine in an amount of 200 thousand to 500 thousand roubles or

in the amount of the wage or salary, or any other income of the convicted person for a period of from 18 months to three years, or with compulsory labour for a term of up to five years accompanied by deprivation of the right to hold specified posts or engage in specified activities for a term of up to three years or without such, or by deprivation of liberty for a term of up to five years with or without deprivation of the right to hold specified offices or to engage in specified activities for a term of up to three years."

Unofficial English version of the Code is available at:
<http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>

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

Depending on the gravity of the offense, the following responsibility may be imposed:

- Penalties; community service; arrest; restraint; restriction to hold certain positions or to practice certain professions.

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?

According to Article 76.1 of the Code¹⁹⁷, a person is discharged of criminal liability in case he has evaded taxes (Articles 198-199.1 of the Code) for the first time and compensated damages inflicted to the Russian budget in full amount.

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

Discharge of criminal liability for tax evasion is not provided in other cases.

¹⁹⁷RÚSSIA. *The Criminal Code of the Russian Federation. N° 63-Fz of June 13, 1996* (inglês – Estados Unidos). Article 76.1. Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes/country/7>>. Acesso em 27 de ago. 2017.

“Article 76.1. Relief from Criminal Responsibility, as Regards Cases on Economic Offences

1. A person who has made the offence provided for by Articles 198 - 199.1 of this Code for the first time shall be relieved from criminal responsibility, if the damage caused to the budget system of the Russian Federation as a result of the offence is fully repaired.”

35. SINGAPURA

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

Respostas construídas pelo autor pela análise dos links indicados em resposta ao questionário encaminhados pela administração tributária em Singapura¹⁹⁸ e pesquisas leis tributária e penal.

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

A Administração Tributária em Singapura (Inland Revenue Authority of Singapore - IRAS) indicou o link (<https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Getting-it-right/Tax-Evasion-or-Fraud/Investigation-by-IRAS/>) e para acesso à legislação (<http://statutes.agc.gov.sg>) pelos quais foram realizadas pesquisas da legislação penal tributária.

A sonegação fiscal (fraude fiscal) está prevista na legislação do imposto de renda e na legislação do imposto sobre consumo (Income Tax Act (art. 94 a 103), Goods and Services Tax Act (art. 58 a 67)).

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

O crime de sonegação fiscal (fraude fiscal) é previsto na forma culposa e dolosa, com pena de prisão de até cinco anos e multa de até 400% o valor do imposto sonegado.

Para a situação de evasão de impostos fraudulenta grave (serious fraudulent tax evasion) são previstos:

De acordo com a Lei do imposto sobre a renda, qualquer pessoa que intencionalmente com a intenção de evadir ou auxiliar qualquer outra pessoa a evadir imposto deve ser culpada de uma ofensa pela qual, após a condenação, ele deve:

Pagar uma penalidade de **quatro vezes o montante do imposto que foi subavaliado** em consequência da infração ou que teria sido subavaliado se a infração não tivesse sido detectada; e

¹⁹⁸BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária de Singapura*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 28 mar. 2017.

Também será passível de uma multa não superior a \$ 50.000 (US\$ 36.135) ou pena de prisão por um período não superior a cinco anos, ou ambos.

De acordo com a Lei de GST (imposto sobre bens e serviços), qualquer pessoa que intencionalmente com a intenção de evadir ou ajudar qualquer outra pessoa a evadir imposto deve ser culpada de uma ofensa pela qual, após a condenação, ele deve:

Pagar uma penalidade de três vezes o montante do imposto que foi subavaliado em consequência da infração ou que teria sido subavaliado se a infração não tivesse sido detectada; e

Também será passível de uma multa que não exceda \$ 10.000 ou pena de prisão por um período não superior a sete anos, ou ambos.

Quando for estabelecido que existe uma intenção deliberada de evasão fiscal ou de ajudar outra pessoa a evadir impostos, serão processados o contribuinte infrator e demais partícipes da evasão fiscal.

É realizada a divulgação no site da IRAS dos contribuintes que se encontram sob investigação por crime tributário.

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?

Sim, em geral, antes do início de procedimento fiscal, conforme programa de divulgação voluntária de tributos (VPD). Entretanto, poderar haver acordo durante o processo de investigação pelo crime de evasão fiscal, com o objetivo de extinção do procedimento penal.

Os contribuintes que cometem ações dolosas de evadir impostos ou obter pagamentos indevidos, incluindo pessoas que auxiliaram em tais atos, podem ser julgados, e a conseqüente punição de ser preso até 7 anos e/ou multado em até \$ 50.000 e penalizado com até 400% do imposto sonegado.

É possível a regularização voluntaria de ações passadas envolvendo evasão de impostos ou obtenção de pagamento indevidos, quando o infrator poderá receber o tratamento de ter suas infrações combinadas com uma taxa de penalidade reduzida de 200% em substituição às ações penais. Caso o contribuinte não cumpra as condições de qualificação para o VDP da IRAS, poderá ser cobrado no tribunal pelo crime de evasão fiscal.

Durante o procedimento de investigação criminal, poderá ser realizado acordo para extinção do processo penal (resolver a investigação – acordo de liquidação). A oferta de liquidação incluirá o imposto adicional total e um montante de composição que o acusado se proponha a pagar para resolver a investigação. Dependendo da gravidade da infração fiscal, o montante da composição pode ser de até 400% do imposto adicional a pagar.

Para verificar maiores informações sobre o programa de divulgação voluntária, acesse o link: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Businesses/Self-Employed/Getting-it-right/Voluntary-Disclosure-of-Errors-for-Reduced-Penalties/#title2>

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

Não informado.

36. SUÉCIA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Suécia.¹⁹⁹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Skattebrottslag (1971:69)²⁰⁰, The Tax Evasion Act.

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

Tax fraud: imprisonment maximum 2 years.

Serious tax fraud: imprisonment min 6 months, maximum 6 years.

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?

No, punishment extinction is not possible by tax payment.

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

If the offence is time-barred; has to do with limitations of legal proceedings.

Tax penalty charges, can limit the possibilities of prosecution. Has to do with the principal of *Ne bis in idem*.

¹⁹⁹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Suécia*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 24 mar. 2017.

²⁰⁰ “Skattebrottslag (1971:69)

2 § Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år. Lag (1996:658).

3 § Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa, döms för skatteförseelse till böter. Lag (1996:658).

4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art. Lag (1996:658).”

37. SUIÇA

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

Respostas ao questionário encaminhada pela Suíça.²⁰¹

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

In Switzerland distinction is made between tax evasion and tax fraud. Tax evasion (i.e. failure to report taxable income on a tax return) is enforced by tax authorities. This is an administrative offence and such matters are dealt within Swiss tax courts - not criminal courts. Tax evasion is regulated by the articles 175 - 180 of the Federal Act of 14 December 1990 on Direct Federal Taxation (FDTA) and the Federal Act of 14 December 1990 on the harmonization of direct taxes of cantons and municipalities (FTHA; article 56) . Tax fraud is governed by article 186 FDFTA and article 56 FTHA.

You can find the FDFTA under the following link:
<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900329/index.html>

and the FTHA here: <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19900333/index.html>

.(both in French)

Please note: English is not an official language of the Swiss Confederation. The authoritative versions of the Swiss Federal legislation are therefore only available in German, French and Italian.

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

Offences regarding direct taxes are part of the direct tax acts and not of the Swiss Criminal Code. The articles 175 (par. 2) and 186 (par. 1) of the FDFTA as supplementary penal provisions outside the Criminal Code include as well the penalties for tax evasion and tax fraud. Tax evasion is punished with a fine of at least one third and at most three times the amount of

²⁰¹BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária da Suíça*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 13 abr. 2017.

the evaded tax. Tax fraud is dealt with criminal Courts and is punished with imprisonment of up to three years or a monetary penalty which amounts to a maximum of CHF 1.08 mio. A suspended execution of the monetary penalty may be combined with a fine of up to 10'000 Swiss francs.

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?

No. Swiss law foresees no possibility for exemption of punishment by paying the tax due.

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

On January 1st 2010 a ³individual² tax voluntary disclosure program (vdp) came into force in Switzerland for the purposes of tax evasion for federal income tax and harmonized cantonal taxes. It is governed by the articles 175 par. 3 (individuals) and 181a (legal entities) of the FDTA. The purpose is to encourage taxpayers (individuals and legal entities) to report those elements (wealth, income and capital and profits) that were, prior thereto, undisclosed. There is no criminal prosecution (and thus no penalties) in case of a voluntary disclosure, when the conditions are met. The Swiss vdp is subject to the following conditions: 1) it must be voluntarily (i.e. e.g. not in view of a tax inspection), 2) It is the first time for the person to submit a voluntary tax disclosure; 3) At the moment of the disclosure, the tax evasion is not known by any Swiss tax authority; 4) the person provides full support to the tax authorities in fixing the taxable elements and for the calculation of the additional tax due; 5) the person must seriously endeavor to pay the additional tax due.

38. URUGUAI

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

Respostas ao questionário encaminhada pelo Uruguai.²⁰²

1 – Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? Caso possível, solicito anexar a norma.

Los “delitos fiscales” denominados en nuestro país como “delitos tributarios” son:

- La “Defraudación Tributaria” establecido por el artículo 110 del Código Tributario (Decreto - Ley 14.306 de 29 de noviembre de 1974). El mismo dispone: "(Defraudación tributaria). El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada."

- La “Instigación pública a no pagar tributos” establecido por el artículo 111 del mismo cuerpo normativo.

El mismo establece: “El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría”.

- La Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 del 27 de diciembre de 2006 en su art. 83 incorpora una nueva figura delictiva la “Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras”: “Cuando en el curso de las actuaciones de contralor a que refiere la presente ley, se verificasen actos colectivos tendientes a obstaculizar el ejercicio de las funciones fiscalizadoras, se configurará respecto a los responsables de los mismos, el ilícito previsto en el artículo 111 del Código Tributario.

²⁰²BLANCO. Omaraly. Centro Interamericano de Administraciones Tributárias - CIAT. Secretaria Executiva. *Resposta ao questionário relativo à legislação penal tributária do Uruguai*. [mensagem institucional recebida em parceria do CIAT com a Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Relações Internacionais – CORIN/RFB)]. Mensagem recebida por flavio.campos@receita.fazenda.gov.br em 17 fev. 2017.

- Delito de apropiación indebida previsto en el art. 127 del T.I, del T.O 1996: “Los agentes de retención y percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida. También incurrirán en el delito de apropiación indebida, los responsables sustitutos y los responsables por obligaciones tributarias de terceros, de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva, que no viertan el impuesto retenido dentro del término previsto por las normas vigentes”.

Cabe finalmente agregar que en nuestro país la Administración Fiscal en sentido amplio está integrada por la Dirección General Impositiva (quien gestiona los tributos internos), la Dirección Nacional de Aduanas (a la que le competen los tributos relativos al comercio exterior) -ambas unidades ejecutoras del Ministerio de Economía y Finanzas- y el Banco de Previsión Social, ente autónomo (competente en las prestaciones de seguridad social).

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

Para el delito de defraudación tributaria la pena será de seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

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?

En el derecho positivo Uruguayo no existe la excusa absolutoria.

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

No.