

EVASIÓN FISCAL: UNA PROPUESTA LEGISLATIVA PARA DEBATE

I. PRESENTACIÓN

La estructura actual de la tutela penal de la recaudación tributaria en Brasil es disfuncional. La amenaza penal no es más capaz de cumplir su función de prevención y el sistema penal-tributario sirve de estímulo al impago como forma de gestión de negocio para algunos contribuyentes. Esto genera distorsiones que acarrearán en falta de equidad en las condiciones de competencia y fallos en las políticas fiscal y económica del país.

La investigación pretende producir una propuesta minimalista de reforma legislativa para el tratamiento penal y procesal penal de los delitos tributarios. Esto se hará a partir del diagnóstico de los problemas enfrentados por contribuyentes (y sus representantes), órganos de la recaudación tributaria y encargados de la persecución penal. Tras este diagnóstico, las cuestiones mapeadas serán objeto de tratamiento científico para encontrar las mejores soluciones. En el curso de la investigación, se realizarán entrevistas y reuniones, se elaborarán informes y se organizarán eventos para la difusión del conocimiento producido. El tema está alineado con la misión de la FGV DIREITO SP y del Grupo de Investigación en Derecho Penal Económico y de la Empresa.

II. JUSTIFICACIÓN

El cuadro actual de la tutela penal-tributaria en Brasil infringe el principio de subsidiariedad del Derecho Penal, pues permite la utilización de la persecución penal como instrumento de coacción para el pago de tributos, sobre todo para los deudores menores y más vulnerables. Aquellos que, al fin y al cabo, acaban siendo condenados y sometidos a sanciones penales, se sienten víctimas del sistema, deslegitimando, así, el uso de la gravísima respuesta penal.

En 2017, Brasil presentaba un índice de, aproximadamente, 17% de impago de tributos. Investigaciones recientes, sobre todo en el campo del análisis económico de Derecho,

comprueban que la actual estructura del sistema penal-tributario sirve de estímulo para que esa situación no cambie o que el impago temporario de tributos sea, cada vez más, una opción de gestión de negocio para los contribuyentes. Así, algunos utilizan el impago como estrategia de financiación de sus actividades económicas, en la certeza de que el coste de las prácticas delictivas es inferior a la búsqueda de recursos en el mercado financiero. Eso ciertamente tiene un impacto perjudicial en las políticas fiscal y económica.

Un sistema jurídico que pretenda ser legitimado ante la sociedad y, especialmente, ante el ciudadano amenazado por la sanción más grave a la disposición del legislador no es compatible ni con el uso ilegítimo de la pena para fines de recaudación, ni tampoco con el autofinanciación del sector productivo por medio de prácticas delictivas.

Los problemas a seguir presentados actúan como componentes del conjunto de causas que conduce al marco disfuncional de tutela penal de la recaudación tributaria en Brasil.

1. *Figuras delictivas*: el primero de ellos es la previsión asistemática de tipos delictivos que criminalizan conductas relacionadas al incumplimiento de deberes tributarios. Actualmente, la disciplina penal de los delitos tributarios se encuentra en algunos dispositivos del Código Penal y también en una Ley Federal de delitos tributarios y económicos (Ley Federal n. 8137/90), una disciplina fragmentada, mal estructurada, asistemática y contradictoria en cuanto a sus sanciones penales. La simple consolidación de los tipos delictivos en una sola ley no bastaría para solucionar estos problemas. Es necesaria una reforma que simplifique las figuras dándoles claridad y determinación, para que los destinatarios puedan efectivamente orientarse por sus comandos. La reforma también es necesaria para mejorar el lenguaje de las figuras delictivas con el fin de extirpar, de una sola vez, cualquier intento de criminalización del mero impago, fenómeno que causa gravísima deslegitimación del uso de la pena. Además, la creación de nuevas figuras penales tal vez sea necesaria para contemplar ciertos ataques al bien jurídico que no parecen estar contemplados en las figuras vigentes como, por ejemplo, la defraudación tributaria estructurada y los casos de "blindaje patrimonial".
2. *Marco de relevancia penal*: en un país continental y desigual como Brasil, es muy importante que sea considerada la capacidad contributiva y la gravedad del ataque al bien jurídico para la definición del marco cuantitativo de la relevancia penal, como ya sucede, por ejemplo, en España o Italia. En este contexto, algunas preguntas necesitan respuestas, como, por ejemplo, es conveniente y viable el establecimiento de un marco cuantitativo mínimo para la relevancia penal de la lesión? Cuáles serían los criterios para el establecimiento de este marco? Quién debe establecerlos (Federación, Estados y/o Municipios)?
3. *Efectos penales del pago y del pago en cuotas*: otro tema que necesita ser examinado es el efecto penal del pago total y en cuotas del tributo. La cambiante política legislativa adoptada en Brasil en los últimos años llevó a resultados desastrosos que tienden a ampliar el recurso al Derecho penal como primera vía de tutela del patrimonio público.
4. *Accesoriedad*: las figuras delictivas del Derecho penal tributario son ejemplares de lo que se acordó llamar de accesoriedad del Derecho penal económico. Esa calidad de la tutela penal tributaria se manifiesta con su máxima fuerza en el dogma de la "independencia entre las instancias", objeto de controversias y que resultó en la edición de la Súmula Vinculante n. 24 por el Supremo Tribunal

Federal. Las consecuencias de esta solución no podrían ser más disfuncionales: el juicio de sospecha sobre el contribuyente por largos periodos de tiempo a causa de la sucesión del procedimiento administrativo al proceso penal; la inaplicabilidad de las reglas de la prescripción y la imposibilidad de la producción de prueba en un proceso penal que enjuicia hechos que se pasaron muchos años antes, son algunos ejemplos de las disfuncionalidades causadas por la solución encontrada por el Supremo Tribunal. Es urgente proponer una solución más justa para enfrentar las cuestiones derivadas de la accesoriadad, de la necesaria relación entre procedimiento administrativo y proceso penal. Aquí la experiencia extranjera puede ser inspiradora para buenas soluciones.

5. *Ne bis in idem*: en el contexto del procedimiento administrativo tributario, surgen cuestiones relacionadas a la suficiencia de las sanciones administrativas y a la necesidad de visitar la reglamentación de las multas, sobre todo la multa calificada que tiene un marco muy alto y no graduable, con una hipótesis de aplicación que mezcla elementos subjetivos y objetivos, a veces incompatibles con su aplicación a las persona jurídicas.
6. *Blanqueo de capitales*: otro tema relevante es el de la posibilidad de que los delitos tributarios puedan ser antecedentes del blanqueo de capitales. La respuesta penal que puede derivar de la acumulación de estos delitos puede ser desproporcionada cuando aplicada al autor del delito tributario. Aquí se cuestiona desde la aptitud de que los bienes ahorrados como objetos materiales de las conductas de blanqueo hasta si lo hay y cuál puede ser el efecto de pago sobre la configuración de una ulterior conducta de blanqueo.
7. *Investigación y monitoreo*: todavía hay una gran preocupación con los posibles medios de investigación, monitoreo y la protección de datos de los contribuyentes. ¿Puede obligarse al contribuyente, aunque indirectamente, a producir pruebas en su contra? ¿En qué medida datos de inteligencia pueden ser utilizados para el accertamiento tributario y, posteriormente, en la investigación penal? ¿Hay límites para el intercambio automático de informaciones tributarias, sea bajo el punto de vista del secreto fiscal y financiero, sea bajo las normas de protección de datos personales (autodeterminación informacional)?
8. *Justicia negociada*: un punto que también merece especial atención es el de la justicia negociada. No solo la colaboración premiada, sino también la transacción penal y el acuerdo de no persecución penal conducen a la necesidad de visitar el tema detenidamente, pero también la combinación de estos instrumentos con la transacción tributaria. Hay que reflexionar sobre la posibilidad de explorar (de lege ferenda) un acuerdo de lenidad o un otro tipo de acuerdo que pueda hacer la persona jurídica directamente, así como sanciones también directamente aplicables a ella. De entre ellas, se destaca la suspensión de actividad y sus reflejos en la responsabilidad penal de las personas físicas involucradas.

III. FASES Y CRONOGRAMA DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación tendrá cuatro fases:

1. **Primer semestre:** Validación de los problemas identificados junto a los involucrados (asociaciones de contribuyentes, fiscalía, agentes de recaudación etc.).
2. **Segundo semestre:** análisis de los problemas a la luz del derecho positivo brasileño para investigar si ya existen soluciones normativas o si será necesario sugerir alteraciones legislativas. También se hará una investigación sobre cómo países con sistemas cercanos al del Brasil tratan los problemas centrales en su legislación.
3. **Tercer semestre:** se elaborará una propuesta legislativa preliminar y se la comparará con los proyectos de ley que ya estén en andamiento en el Parlamento brasileño.
4. **Cuarto semestre:** La propuesta preliminar será objeto de discusión con los *stakeholders*, mejoría de la propuesta y redacción final.

Al final se espera publicar un eBook con la propuesta y su justificación.

La coordinación académica está a cargo de la profa. Dra. Heloisa Estellita y la coordinación ejecutiva de la profa. Dra. Fernanda Vilares. Son consultores los profs. Aldo de Paula Júnior y Marcelo Costenaro Cavali. Colaborarán también otros profesores de la Facultad de Derecho de la FGV, de otras Facultades y centros de investigación y estudiantes de postgrado.