

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO
Y PROCESAL
DOCTORADO EN DERECHOS Y GARANTÍAS
DEL CONTRIBUYENTE



TESIS DOCTORAL
DOBLE IMPOSICIÓN Y *NE BIS IN IDEM*
EN EL DERECHO TRIBUTARIO
BRASILEÑO Y ESPAÑOL

Director de tesis Prof. Dr. D. José María Lago Montero

Fabio Brun Goldschmidt

Salamanca, 2013

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y
Procesal

TESIS DOCTORAL

**DOBLE IMPOSICIÓN Y *NE BIS IN IDEM* EN EL
DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO Y
ESPAÑOL**

Vº. Bº. Director

Prof. Dr. D. José María Lago Montero

Doctorando

Fabio Brun Goldschmidt

Salamanca, 2013.

Agradecimientos

Pensar que la elaboración de una tesis es una empresa individual y solitaria constituye el más burdo y vano de los engaños. Sin el apoyo de quienes nos rodean, nunca habríamos ni empezado esta extensa tarea en España. Por ello, mi agradecimiento al fallecido profesor don Eusebio González, que me acogió maravillosamente en Salamanca, dándome una oportunidad única. Al profesor don Paulo de Barros Carvalho, querido amigo y científico sin igual, que me facilitó tan valioso contacto. A mi director en el curso de doctorado, el profesor don José María Lago Montero, quien, con su reconocido rigor académico, me orientó a la adecuada estructuración del trabajo. A mis socios del despacho Andrade Maia, que cada día me hacen ver que el conjunto puede ser mucho mayor que la suma de las partes. A los miembros del equipo tributario, que me apoyaron para que esta dedicación fuera posible. A mi amada esposa, Paula, con cuyas cualidades podría llenar sin dificultad muchas páginas de este trabajo, por su estímulo y apoyo permanentes. A mis padres, por enseñarme, con el ejemplo, el valor del estudio, la cultura y la dedicación.

Dedico este trabajo a Martin, cuya mera filosofía de vida me dio el empuje necesario para dar vida a las ideas aquí expresadas.

ÍNDICE

TABLA DE ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I – DELIMITACIÓN CONCEPTUAL GENERAL DE LA PROHIBICIÓN DE *BIS IN IDEM*

1. Origen y evolución de la prohibición de *bis in idem*
2. Panorama general del alcance de la prohibición de *bis in idem* en el Supremo Tribunal Federal brasileño
3. La prohibición de *bis in idem* como regla o como principio
4. Campos de aplicación y perspectivas de análisis de la prohibición de *bis in idem*
 - 4.1 Prohibición de *bis in idem* materia tributaria
 - 4.1.1 Axiológica
 - 4.1.2 Positiva
 - 4.1.2.1 Hipotético-abstracta
 - 4.1.2.1.1 Internormativa
 - 4.1.2.1.2 Endonormativa
 - 4.1.2.2 Exegético-concreta
 - 4.2 Prohibición de *bis in idem* adjetiva/procesal
 - 4.2.1 Preclusión
 - 4.2.2 Cosa juzgada
 - 4.2.2.1 Propia
 - 4.2.2.2 Impropia
 - 4.2.2.2.1 Homogénea
 - 4.2.2.2.2 Heterogénea
 - 4.2.3 Litispendencia

- 4.2.3.1 Propia
- 4.2.3.2 Impropia
 - 4.2.3.2.1 Homogénea
 - 4.2.3.2.2 Heterogénea
- 4.3 Prohibición de *bis in idem* sancionatoria
 - 4.3.1 Acumulación simple
 - 4.3.2 Acumulación compleja
- 5. Funciones de la prohibición de *bis in idem*

CAPÍTULO II – LA PROHIBICIÓN DE *BIS IN IDEM* Y LA TRIBUTACIÓN

Sección I

Prohibición de *bis in idem* y Derecho tributario material

1. ¿Existe una prohibición general de *bis in idem* en el Derecho tributario brasileño?
2. Distribución de las rentas tributarias y la federación brasileña
 - 2.1 Un tema de las federaciones
 - 2.2 Sistemas rígidos y flexibles
 - 2.3 Las tendencias centrífugas y centrípetas en el constitucionalismo brasileño
 - 2.3.1 La Constitución de 1988
3. Aplicabilidad de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito del Derecho tributario material brasileño: un sistema rígido de distribución en virtud de la fuente
4. Principios de política fiscal como fundamentos axiológicos generales de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito material tributario
5. *Bis in idem* y bitributación
6. Los criterios del hecho imponible y la coincidencia impositiva prohibida
7. Concepto de prohibición de *bis in idem* en el Derecho tributario material
8. Fundamentos constitucionales específicos de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho tributario material
 - 8.1 Tributos no acumulativos y la prohibición de *bis in idem*

8.1.1 La no acumulación como instrumento específico de manifestación de la prohibición de *bis in idem*

8.1.1.1 En el IPI y el ICMS

8.1.1.1.1 Violación de la prohibición de *bis in idem* por la rectificación de créditos: la problemática de las facturas incorrectas y los beneficios fiscales estatales

8.1.1.2 En el PIS y la COFINS

8.2 La regla de competencia del artículo 149 para la creación de contribuciones en la Constitución de 1988 y las distintas prohibiciones de *bis in idem* que contiene

8.2.1. Artículo 149, § 2.º, I

8.2.2 Artículo 149, § 2.º, II

8.2.3 Artículo 149, § 2.º, III

8.2.3.1 La prohibición de *bis in idem* relativo a las bases imponibles del artículo 149, § 2.º, III

8.2.3.2 La prohibición de *bis in idem* relativa al número de exacciones susceptibles de creación y exigencia a la luz del artículo 149, § 2.º, III

8.2.4 Artículo 149, § 4.º

8.2.4.1 Régimen monofásico, sustitución tributaria, retención en la fuente y responsabilidad tributaria en general: distinciones necesarias

8.3 Sustitución tributaria hacia adelante (artículo 150, § 7.º de la CF) y la prohibición de *bis in idem*

8.4 La adopción de base imponible y hecho imponible de impuestos y contribuciones ya relacionados en la Constitución y la prohibición de *bis in idem* (las reglas de los arts. 154, I y 195, § 4.º de la CF)

8.5 Prohibición de la inclusión, en la base imponible, del importe del tributo

8.6 Anualidad, impuestos sobre el patrimonio y la prohibición de *bis in idem*

8.7 El artículo 145, § 2.º y la prohibición de *bis in idem* relativa a la determinación de la base imponible de las tasas

8.8 La figura de los «recargos» a las exacciones tributarias y la prohibición de *bis in idem*

9. Protección constitucional de la familia y la prohibición de *bis in idem*

9.1 - Regímenes tributarios de la unidad familiar

9.1.1 Separación

- 9.1.1.1 Separación absoluta
- 9.1.1.2 Separación relativa
- 9.1.2. Acumulación
 - 9.1.2.1 Acumulación simple
 - 9.1.2.2 Acumulación con deducciones específicas
 - 9.1.2.3 *Splitting*
- 9.2 Protección constitucional de la familia, prohibición de retroceso y de medidas restrictivas de su protección constitucional
- 10. Análisis de algunas contribuciones específicas y la prohibición de *bis in idem*
 - Aclaraciones previas
 - 10.1 Contribución al SAT
 - 10.2 Contribución al INCRA
 - 10.3 Contribuciones de intervención al SEBRAE
 - 10.4 Contribución al ABDI
 - 10.5 Contribuciones al SEST, SENAT y SESCOOP
 - 10.6 Contribuciones a la seguridad social sobre los ingresos brutos de las entidades de fútbol, del empleador rural persona física, de las agroindustrias y del consorcio simplificado de productores rurales
 - 10.7 Contribución a la seguridad social del funcionario inactivo y la ADI 3128/DF

Sección II

Breves consideraciones sobre la prohibición de *bis in idem* y el Derecho tributario adjetivo

1. Prohibición *bis in idem*, cosa juzgada y reforma legislativa

1.1 El artículo 471, I del CPC y la posibilidad de revisión de la cosa juzgada en caso de reforma legislativa

2. Imposibilidad de que la Administración plantee nuevamente ante el Poder Judicial las decisiones administrativas que le son desfavorables y la prohibición de *bis in idem*

3. Prohibición de *bis in idem* y la duplicidad simultánea de demandas fiscales administrativa y judicial

CAPÍTULO III – PROHIBICIÓN DE *BIS IN IDEM* Y DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR

Sección I

Delimitación conceptual y ámbito de aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el
Derecho sancionador

Consideraciones preliminares

1. ¿Existe una prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador tributario brasileño?
2. Fundamentos normativos y axiológicos de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador tributario
3. Elementos conformadores y requisitos para la aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador
4. Breve noción de sanción
5. Identidad ontológica del ilícito penal y el ilícito administrativo: la unicidad del *ius puniendi* y sus consecuencias
6. Principios y técnicas de derecho penal y la prohibición de *bis in idem*
 - 6.1 Concurso aparente de normas y prohibición de *bis in idem*
 - 6.1.1 Especialidad
 - 6.1.2 Subsidiariedad (y su especial relevancia para sancionar el incumplimiento de las obligaciones accesorias como expresión de la prohibición de *bis in idem*)
 - 6.1.3 Consunción
 - 6.1.4 Alternatividad
 - 6.2 Concurso ideal de delitos y prohibición de *bis in idem*
 - 6.3 Sobre las técnicas de exasperación, absorción, descuento, *cumul plafonné* y *first come, first served*
 - 6.4 Notas sobre el concurso real de delitos
 - 6.5 La teoría del delito continuado y la prohibición de *bis in idem*
 - 6.6 El artículo 74 de la Ley n.º 4.502 y su adopción como regla general, en el contexto del Derecho sancionador tributario, para la determinación del

criterio de exasperación a la reiteración punitiva y para la prohibición de doble ponderación de circunstancias agravantes y calificadoras

6.7 Breves consideraciones sobre el artículo 72 del Código Penal

Sección II

Aspectos adjetivos/procesales de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador tributario: la duplicidad (simultánea o sucesiva) de procesos punitivos

1. El (principio del) fin del mito de la independencia de las esferas en el ordenamiento jurídico brasileño

1.1 La resolución de la solicitud de medida cautelar en la ADIN n.º 1571

1.2 El *Habeas Corpus* n.º 81.611

1.3 La liquidación y la constitución del crédito tributario según el STF: el lenguaje como vehículo de expresión jurídica

1.3.1 Liquidación como acto y como procedimiento

1.3.2 Liquidación provisional y liquidación definitiva

1.4 Consideraciones sobre la independencia de las esferas y la prohibición de *bis in idem*

2. La coordinación de las esferas punitivas y la prohibición de la acumulación sancionadora en la praxis jurisprudencial (especialmente, en la praxis española)

3. Posibles soluciones ante la potencial acumulación simultánea y sucesiva de sanciones, por la misma o distinta autoridad, en el mismo o en distinto poder, y su operacionalización

3.1 Doble imposición de sanciones simultáneas

3.1.1 Simple

3.1.2 Compleja

3.2 Doble imposición de sanciones sucesivas

3.2.1 Endocrática

3.2.2 Heterogénea (entre poderes)

3.2.2.1 Simple

3.2.2.2 Compleja

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

JURISPRUDENCIA CITADA

TABLA DE ABREVIATURAS

ABDI	Agencia Brasileña de Desarrollo Industrial
ADI	Acción Directa de Inconstitucionalidad
ADInMC	Medida Cautelar en ADI
AFRMM	Suplemento al Flete para la Renovación de la Marina Mercante
AI	Recurso de Apelación por Cuestiones Interlocutorias (Agravo de Instrumento)
BVerfGE	<i>Bundesverfassungsgericht</i>
CAAS	Convenio de Aplicación del Acuerdo de Schengen
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo para la Protección de los Derechos del Hombre y de Libertades Fundamentales
CF	Constitución Federal
CIDE	Contribución de Intervención en el Dominio Económico
COFINS	Contribución Social para la Financiación de la Seguridad Social
CONFAZ	Consejo Nacional de Política Hacendística
CP	Código Penal
CPC	Código de Proceso Civil
CPP	Código de Proceso Penal
CSLL	Contribución Social sobre el Beneficio Neto
CTN	Código Tributario Nacional
DL	Decreto Ley
EC	Enmienda Constitucional
ED	Recurso de aclaración de sentencia (Embargos de Declaração)
EE UU	Estados Unidos de América
ELSJ	Espacio de Libertad, Seguridad y Justicia
ERE	Recurso de casación para unificación de doctrina (Embargos de Divergência) en recurso extraordinario
ERESP	Recurso de casación para unificación de doctrina (Embargos de Divergência) en recurso especial
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
HC	Habeas Corpus
ICM	Impuesto sobre Circulación de Mercancías
ICMS	Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y la Prestación de Servicios
INSS	Instituto Nacional del Seguro Social
INCRA	Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria
IOF	Impuesto sobre las Operaciones de Cambio
IPI	Impuesto sobre Productos Industrializados
IPMF	Impuesto Provisional sobre Movimientos Financieros
IPTU	Impuesto sobre la Propiedad Urbana
IPVA	Impuesto sobre Vehículos Automotores
IR	Impuesto sobre la Renta

IRPF	Impuesto sobre la Renta de Persona Física
IRPJ	Impuesto sobre la Renta de Persona Jurídica
ISS	Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza
ITBI	Impuesto sobre la Transmisión de Bienes Inmuebles
ITCD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITR	Impuesto sobre la Propiedad Rústica
LC	Ley Complementaria
LGT	Ley General Tributaria
LICC	Ley de Introducción al Código Civil
MEC	Ministerio de la Educación
MS	Recurso de Amparo (Mandado de Segurança)
MVA	Margen de Valor Añadido
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OTN	Obligaciones del Tesoro Nacional
PIS	Programa de Integración Social
RE	Recurso Extraordinario
RE – AgR	Recurso de Apelación por Cuestiones Interlocutorias (Agravo) en Recurso Extraordinario
RECOOP	Programa de Revitalización de Cooperativas de Producción Agropecuaria
SAT	Seguro de Accidente de Trabajo
SEBRAE	Agencia de Apoyo al Emprendedor y al Pequeño Empresario
SENAR	Servicio Nacional de Aprendizaje Rural
SENAT	Servicio Nacional de Aprendizaje del Transporte
SESCOOP	Servicio Nacional de Aprendizaje del Cooperativismo
SESC-SENAC	Servicio Social del Comercio-Servicio Nacional de Aprendizaje Comercial
SESI-SENAI	Servicio Social de la Industria-Servicio Nacional de Aprendizaje Industrial
SEST	Servicio Social del Transporte
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
STF	Supremo Tribunal Federal de Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justicia de Brasil
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal de Cuentas

INTRODUCCIÓN

La presente tesis tiene su origen en la constatación de que la doctrina brasileña de Derecho tributario y sancionador tributario prácticamente ignora la máxima *ne bis in idem*. Hasta el momento, no hemos encontrado una sola obra monográfica sobre el tema. En la inmensa mayoría de los manuales de Derecho tributario no se hace referencia alguna a la prohibición de *bis in idem* y, en los pocos artículos que se refieren a ella (en cualquier contexto), se trata el tema sin mucho detalle. En la jurisprudencia brasileña, aunque el *ne bis in idem* se evoque de forma recurrente (refiriéndolo en las sentencias del Supremo Tribunal Federal (STF) en el ámbito del Derecho civil, laboral, comercial, penal, tributario, administrativo, entre otros, el postulado siempre se aborda sin rigor científico a la hora de definir el concepto, la estructura o el alcance y, de esta forma, no se ofrece casi ninguna ayuda para delimitar las fronteras cognitivas del postulado. Incluso en el Derecho penal brasileño, en el que existen multitud de sentencias de tribunales superiores sobre el tema, el número de obras doctrinales es muy escaso y buena parte de los manuales de Derecho penal ignora por completo este axioma.

En España, durante el desarrollo de nuestro doctorado en la Universidad de Salamanca, nos sorprendimos al ver que el tema había aflorado intensamente, dando lugar, durante la última década, a importantes contribuciones doctrinales en el ámbito penal y administrativo sancionador, tanto en forma de monografías como de artículos. En gran medida, esto se debe al Tribunal Constitucional emplea la prohibición de *bis in idem* para controlar el *ius puniendi* estatal, para ponderar o impedir que se imponga una segunda sanción por el mismo hecho. En especial, nos llamó la atención la sentencia del Tribunal que concluía —lo que en Brasil sería, en el escenario jurídico actual, absolutamente impensable— que la imposición de una determinada sanción en el ámbito del Derecho administrativo sancionador puede impedir al juez de lo penal aplicar la pena prevista en la ley para el mismo hecho, puesto que el acusado ya ha recibido una sanción previa y no hay lugar para aplicar un segundo castigo.

Con independencia del acierto de la decisión, esta ciertamente lleva la prohibición de *bis in idem* a un nivel nuevo y superior, que desafía al estudioso del derecho a ahondar en tan interesante tema. Esto sorprende porque, en el contexto actual del Derecho brasileño, es de sentido común que la aplicación de una pena por parte del juez penal no tiene ningún tipo de restricción por la previa aplicación de otro tipo de sanción en el ámbito administrativo. En efecto, resulta increíblemente extraño a los ojos del jurista en Brasil la posibilidad de que estas esferas, administrativa y judicial, puedan comunicarse, en especial, cuando dicha comunicación implica la reducción o incluso la completa anulación de los poderes del juez penal, que ha de conformarse con la precedencia de la sanción aplicada en el ámbito administrativo.

Sin embargo, el trabajo que en adelante pretendemos desarrollar no versa sobre Derecho penal, sino sobre Derecho tributario y sancionador tributario, aunque nos interesa beber de las increíbles conquistas de la doctrina y jurisprudencia españolas en el desarrollo de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito penal y administrativo sancionador (donde, como veremos, se aplican los principios penales con ciertos matices), para aplicarlos a la realidad brasileña, de forma que aquí también pueda surgir el debate. Nuestro trabajo no trata, por lo tanto, del Derecho español o del Derecho internacional, sino del Derecho brasileño, a partir de la experiencia recabada en España, en especial, y en Europa, en general. La jurisprudencia y la doctrina españolas se utilizan como instrumentos para el desarrollo del Derecho brasileño, con el fin de propiciar una nueva visión que ponga a prueba muchos de aquellos «fundamentos obvios» a los que siempre se refirió el añorado Alfredo Augusto Becker; fundamentos *que suelen aceptarse como demasiado obvios para merecer ser analizados*¹.

El estudio realizado, en rigor, engloba dos tesis diferentes: una, de Derecho sancionador tributario y, otra, de Derecho tributario (material), cuyos desarrollos son independientes, aunque con un punto de partida común: la prohibición de *bis in idem*. De esta manera, en el primer capítulo nos dedicaremos a la parte general, de origen y

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ª Ed.. São Paulo: Lejus, 1998, p. 11. Como afirma el autor, «esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendedor atribui um diferente conceito às premissas "óbvias"» (Ídem, *ibídem*).

evolución de la prohibición de *bis in idem*. En el segundo capítulo trataremos del tema en el contexto del Derecho material tributario brasileño e indagaremos en la existencia y el eventual ámbito de aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito impositivo. En el tercer capítulo nos dedicaremos a la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador brasileño, para lo que tomaremos prestadas técnicas y principios de Derecho penal capaces de aportar una mayor eficacia a la máxima en nuestro ordenamiento. En ambos campos, tributario y sancionador, examinaremos las dificultades procesales que, en la práctica, puede conllevar la aplicación de la prohibición de *bis in idem*.

Habrà quien nos pregunte la razón por la decidimos reunir, en un único trabajo, estas dos (o tres, si se considera el derecho procesal) tesis. La respuesta se halla en el hecho de que no hay ninguna obra monográfica que trate la prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador tributario, ni siquiera en el Derecho tributario brasileño. Esta situación aconseja la realización de una primera aproximación que abarque la cuestión, capaz de proporcionar al lector una comprensión general del tema para, con ello, inspirar el desarrollo del postulado y el debate a partir de las premisas aquí expuestas y las dudas o controversias generadas.

En el capítulo relativo al Derecho tributario, veremos que —en contra de lo que sucede en el Derecho sancionador— la prohibición de *bis in idem* no tiene, en España, el mismo desarrollo que alcanzó en Brasil, donde distintas sentencias del Supremo Tribunal Federal y del Superior Tribunal de Justicia recurrieron al postulado, bien para anular, bien para mantener determinadas exigencias tributarias. Es decir, si por un lado, en España no suele abordarse la aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho tributario, por otro lado, en la jurisprudencia brasileña es una práctica frecuente, lo que justifica su análisis con el fin de precisar sus límites en este campo.

Pese a esta práctica jurisprudencial, iniciaremos el capítulo investigando si, de hecho, existe una prohibición general de *bis in idem* en el Derecho material tributario brasileño y, en caso afirmativo, en qué circunstancias se aplica. Veremos que —con independencia de que haya una prohibición general de *bis in idem* en materia tributaria— la máxima funciona como vector hermenéutico en la comprensión de la delimitación de la distribución constitucional de competencias, que orientan al

intérprete —fuerte en los principios de política fiscal y los valores a ellos inherentes— a rechazar la hermenéutica que conduzca a la legitimación de la superposición de imposiciones siempre que este no sea inequívocamente el propósito del poder constituyente, que así lo haya impuesto. Por último, demostraremos que no existen prohibiciones *específicas* de *bis in idem*, de forma expresa o implícita, en la Constitución brasileña para determinados tributos, para lo que se analizarán todas las disposiciones constitucionales pertinentes.

En la segunda parte, el trabajo adoptará premisas bastante distintas, ya que aquí ya no se tratará de normas primarias, prescriptivas de conducta, sino de normas secundarias, prescriptivas de sanción. No tratará el Derecho tributario propiamente dicho, sino el Derecho administrativo sancionador o incluso el Derecho sancionador tributario². Según determina el Código Tributario brasileño, tributo y sanción son figuras conceptualmente antagónicas. Si tributo es la obligación pecuniaria prevista en ley que no constituya sanción por acto ilícito; sanción es justamente la punición consistente en la imposición de una obligación (en nuestro caso, mediante regla pecuniaria) derivada de la práctica de acto ilícito. De esta forma, las materias están reguladas por un conjunto completamente distinto de principios y normas, lo que también afecta al alcance y las perspectivas de aplicación de la prohibición de *bis in idem*.

La prohibición de *bis in idem* en el ámbito del Derecho penal —al contrario de lo que ocurre en el Derecho tributario— no encuentra oposición, de forma que la materia está ampliamente versada y universalmente aceptada en este campo, tanto que es objeto de innumerables tratados, declaraciones de derecho y convenios internacionales. En algunos países, como España, muchas de las conquistas del Derecho penal en torno al tema ya se han transpuesto al ámbito administrativo sancionador, al constatarse la falta de diferencia ontológica entre el ilícito penal y el administrativo. Nuestra intención con la presente investigación es intentar colmar —a partir de los avances doctrinales y jurisprudenciales españoles en este tema— la peligrosa laguna

² «En consecuencia, el Derecho tributario sigue siendo Derecho administrativo; incluso se puede afirmar que ha llegado a convertirse en aquella parte del Derecho administrativo en la que se ha tratado de desarrollar de la forma más pura el modelo de la Administración propia "del Estado de Derecho". Un tratamiento jurídico del Derecho tributario deberá dar importancia a esta pertenencia, a pesar de su unidad y autonomía». (HENSEL, Albert. Derecho tributario. Madrid: Marcial Pons, 2005, p.81-82)

doctrinal y jurisprudencial aún existente sobre el tema en el ámbito del Derecho tributario sancionador brasileño, delineando los requisitos necesarios para la prohibición de *bis in idem* y detallando las formas que le dan eficacia. En este contexto, será importante verificar también los aspectos procesales relacionados con este análisis, investigando situaciones en las que la duplicidad de sanciones vaya acompañada de la duplicidad o multiplicidad simultánea o sucesiva de procesos, así como de la duplicidad o multiplicidad de actores sancionadores, dentro de un mismo o distinto poder.

Desafortunadamente, el enorme tamaño de la Administración Pública en Brasil, en especial en lo que concierne a los órganos de control y normalización infralegal, causa desde hace tiempo un estado de hiperrepresión del individuo, sin que, de forma paralela, se faciliten los medios efectivos de control de los excesos en los que muchas veces se incurre, tanto al punir determinados hechos (superposición de sanciones), como al otorgar competencias de control y represivas (superposición de persecuciones punitivas). Con bastante frecuencia se agravan y superponen multas, argumentando siempre que tienen «distintos fundamentos» (legales) —aunque resultantes de un único y exclusivo hecho—; en el control de determinados actos, se superponen las distintas esferas de poder (federal, estatal y municipal); y se imponen sanciones de naturaleza no pecuniaria acumulándolas a otras pecuniarias sin ningún reglamento, control de proporción o comprobación de conflicto³.

De esta forma, nuestro trabajo, se orienta a proporcionar más garantías al contribuyente, tanto en lo que se refiere a limitar la descoordinada imposición de sanciones tributarias, que conduce a la inseguridad y la desproporción, como en lo que se refiere al control de la creación y el cobro de los tributos que no observen las prohibiciones de superposición establecidas en la Constitución. Todo a partir de una mejor comprensión de la prohibición de *bis in idem* y sus límites cognitivos.

³ «Un simple aperçu du droit positif permet de constater que le vole répressif du droit administratif est en constan développement. La prolifération des compétences répressives qui sont attribueés aux autorités administratives est due tant aux dépénalisations qui visent à alléger le travail du juge pénal qu'à la création ex nihilo d'infractions administratives dans le cadre d'une réglementation étatique. Ainsi, l'Administration peut gravement porter atteinte aux intérêts juridiquement protégés des citoyens. Ce phénomène a une conséquence importante: avec le renforcement des prérogatives de l'Administration, l'action des autorités publiques ne peut plus être organisée par les règles classiques du droit administratif, qui correspondent à une conception beaucoup plus 'inoffensive' de l'action administrative» (DELLIS, Georges. *Droit Penal et Droit Administratif: l'influence des principes du droit répressif sur le droit administratif*. Université Pantheon-Assas: Paris II, 1994, inédito, p.4).

Esto es lo que pasamos a exponer.

CAPÍTULO I

DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA PROHIBICIÓN DE *BIS IN IDEM*

1. Origen y evolución de la prohibición de *bis in idem*

No se sabe a ciencia cierta dónde situar el origen de la noción de prohibición de *bis in idem* y hay autores que se remiten incluso a la Ley de las XII Tablas⁴. Sin embargo, se pueden identificar los orígenes históricos de la prohibición de *bis in idem* en la Grecia Antigua. En los Discursos Políticos de Demóstenes, este afirma: «pero las leyes no permiten que haya dos veces proceso judicial contra las mismas personas por los mismos hechos, ya se trate de un juicio civil, de un proceso por un asunto en litigio ni cualquier otro pleito por el estilo». En efecto, el Derecho ático del siglo IV a.C. poseía una regla según la cual «las leyes prohíben conocer de un mismo hecho en dos procesos»⁵.

Con su dicción literal, su origen se puede situar en el Derecho romano, a partir del aforismo latino *bis de eadem re ne sit actio* (no hay acción repetida sobre la misma cosa), también expresado en la fórmula *bis de eadem re agere non licet* (no es lícito actuar dos veces por lo mismo), donde se ve el empleo tanto de la forma negativa *non*, como de la forma negativa *ne*, lo que explica el hecho de que las reducciones de la máxima en las prohibiciones *non bis in idem* y *ne bis in idem* representan la

⁴ «On discute sur l'origine exacte du Bis de eadem re ne sit actio qui pourrait provenir, selon certains auteurs, de la loi des XII Tables». (ROLAND, Henri; BOYER, Laurent. *Adages du Droit Français*. 4. ed. Paris: Litec, 1999, p.51-52).

⁵DEMÓSTENES. *Discursos Políticos*. Traducción: López Eire. Madrid: Editorial Gredos, 1985, v. II, XX, p. 147, del discurso contra Leptines.

condensación de sus aforismos originarios⁶. Estos aforismos determinaban la prohibición de promover un nuevo juicio, a través de un segundo proceso sobre la misma materia, mediante idéntica o distinta *actio*. Asimismo, en términos más estrictos, estos enunciados expresan que lo que obtuvimos en virtud de una acción no puede reclamarse por segunda vez a través de una nueva acción⁷. Justiniano ya trataba el tema en el Digesto, diciendo que «se entiende que se demanda sobre la misma cosa aunque no se ejercite la misma acción anterior, sino otra distinta pero sobre lo mismo; por ejemplo, si el que va a demandar por mandato, después de que el adversario ha prometido asistir a juicio, ejercita negocios o la condición, demanda sobre la misma cosa. Justamente se define que no litiga sobre la misma cosa tan sólo el que no vuelve a reclamar lo mismo, pero cuando cambia la acción y se vuelve a demandar, con una acción distinta, lo mismo, se considera que litiga sobre la misma cosa»⁸.

En aquel contexto la máxima denotaba una eficacia preclusiva de naturaleza procesal civil, a partir de la fase denominada *litis contestatio*, normalmente referida en el contexto del Derecho de las obligaciones⁹. El efecto más importante de la *litis contestatio* era el de agotar la acción al ser esta *deducta in iudicium*. Siempre que se

⁶ Según BARJA DE QUIROGA: «La cuestión del "ne" o el "non" es una circunstancia surgida del cambio al estilo directo. En términos generales cabe decir que "ne" es una conjunción que da inicio a una oración final negativa, por lo tanto subordinada y que se suele traducir "para que no" o "que no". Ahora bien, si extraemos la oración subordinada del contexto y la convertimos en una oración principal, la conjunción subordinada se debe transformar en una simple negación, esto es, en "non" y se traduce por "no". Esto es lo que ha ocurrido con la enunciación de este principio. En los textos aparece correctamente la conjunción "ne", pero, al sacarlo del contexto y anunciarlo como principio el mantenimiento del "ne" debe transformarse, como así se hizo, en "non". En otras palabras, si castellanizamos el principio si partimos de "ne", habremos de decir principio "para que no (o que 'no') dos veces en (o por) lo mismo", mientras que si partimos de la conjunción "non", diríamos principio "no dos veces en (o por) lo mismo"». (BARJA DE QUIROGA, Jacobo López. *El Principio Non Bis in idem*. Madrid: Dickinson, 2004, p.17)

⁷ Cfme. DE SAVIGNY, M.F.C. *Sistema del Derecho Romano Actual*. Traducción: J. Mesia. y M.Poley. Centro Editorial Góngora, t. III, apud VILLALBA, Francisco Javier de. *Acumulación de Sanciones Penales y Administrativas*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 35.

⁸ Digesto de JUSTINIANO III. D'ORS, HERNÁNDEZ-TEJERO, FUENTESECA; GARCÍA GARRIDO Y BURILLO. [S.I.]: Ed. Aranzadi, 1975, p. 450, apud LEÓN VILLALBA, ob. cit. p. 34.

⁹ GAYO describe sus efectos de la forma siguiente: «También se extingue la obligación por la *litis contestatio*, siempre que se realice un juicio "legítimo", pues entonces la obligación principal se extingue y el demandado comienza a estar obligado por la *litis contestatio*; pero si es condenado ya no se atiende a la *litis contestatio* y empieza a estar obligado en virtud de la sentencia. Y esto es lo que está escrito en la obra de los antiguos: el deudor, antes de la *litis contestatio*, debe dar; después de la *litis contestatio* debe cumplir la sentencia. De donde resulta que si reclamo una deuda en un juicio "legítimo", después no pueda ejercitar la acción por lo mismo, ya que inútilmente pretendo que se me debe dar, porque con la *litis contestatio* el deber de dar desaparece». Instituciones. Comentario Tercero (Derecho de las Cosas), n.º 180 y 181. Traducción: AVELLÁN VELASCO, M.et.al. [S.I.]: Ed. Civitas, 1990, apud LEÓN de VILLALBA, ob. cit., p. 43-44.

hacía valer una *actio in personam (ex iure civile)*, siempre que se entablaba un *iudicium legitimum*, se consumía automáticamente la *actio* que no podía volver a proponerse sobre un mismo tema (*bis de eadem re ne sit actio*). Sin embargo, la prohibición de reiterar la acción no derivaba directamente de la *litis contestatio*, sino que dependía del ejercicio de la *exceptio rei in iudicium deducta*¹⁰, donde se ve que el origen romano del axioma *ne bis in idem* se encuentra íntimamente ligado a la formación del concepto de cosa juzgada.

Uno de los puntos más importantes derivados del momento procesal de la *litis contestatio* era la determinación de la causa jurídica del litigio, a partir del momento de la contestación. MURGA define como causa el fundamento procesal en el que el autor apoya su pretensión y que normalmente debe referirse en el momento de la presentación de la fórmula (en el contexto de los formularios romanos). Precisamente, «ese fundamento jurídico de la pretensión es lo que constituye la propia individualidad del litigio hasta tal punto que solamente sería aplicable la regla *ne bis in idem* y obstaculizado cualquier intento de reiteración por parte del actor, si el segundo litigio presentase en su fórmula la misma causa jurídica que en el primero»¹¹.

Hay que tener en cuenta que la aplicación del *ne bis in idem*, a la sazón, no alcanzaba el ámbito del proceso penal, lo que solo vino a ocurrir con posterioridad, con la *legis actio sacramento*. En el Derecho romano no había un órgano específicamente encargado de ejercer la acusación, que se entregaba a todas las personas capaces y dignas. La capacidad excluía, por ejemplo, a menores y mujeres, mientras que el requisito de la dignidad lo hacía con aquellos, por ejemplo, que hubieran sido condenados previamente, que hubieran incurrido en falso testimonio o que en alguna

¹⁰ «Bis de Eadem re ne sit actio: Une seule action pour la même affaire (Quintilien, 7, 6, 4. – C. pr. Pén., art. 6, C. Civ., art. 1351). L'impossibilité de reprendre le procès après la déduction du droit en justice découle de la *litis contestatio* (prise à témoins du litige); elle termine la phase *in iure* du procès, lie l'instance et en détermine les éléments. Sous les actions de la loi, elle s'accomplissait par la prise à témoins des assistants de la régularité des formes qui venaient de s'accomplir (*teste estote*); sous la procédure formulaire, elle résulte de l'acceptation par le défendeur de la formule proposée par le demandeur, "contract judiciaire" qui va conduire les parties *in iudicium*. La *litis contestatio* produit un effet novatoire: le droit du demandeur est éteint (droit de créance ou droit réel) et remplacé par le droit nouveau d'obtenir une condamnation si sa prétention est reconnue justifiée. Ainsi le demandeur ne pourra-t-il plus reprendre le procès sur le droit déduit *in iure*, soit à l'aide de l'exception *rei in iudicium deductae*». (ROLAND, Henri; BOYER, Laurent. *Adages du Droit Français*. 4.^a ed. Paris: Litec, 1999, p. 51-52).

¹¹ *Apud* LEÓN VILLALBA, ídem, íbidem.

ocasión hubieran aceptado dinero para desistir de una acción anterior. Si bien, era posible reabrir las investigaciones por orden del Emperador, a través de la *restitutio damnatorum*. Esta institución le servía al injustamente condenado como un mero acto de gracia, cuyo motivo estaba en la búsqueda de justicia por parte del perjudicado.

El principio entró en el Derecho canónico, pero posteriormente se corrompió durante la Inquisición, en el siglo XIII, por los Decretos de Inocencio III. En este contexto, se entendía que ningún principio de naturaleza procesal podría evitar la búsqueda de la verdad, lo que se traducía, desde el aspecto formal, en la figura de la *absolutio ab instantia*. Lo mismo sucedió durante el período del Antiguo Régimen, en el que la arbitrariedad fue la marca del procesalismo penal. La figura del *plus amplement informé*, en el Derecho francés, mantiene rasgos de esta inseguridad, al permitir la incesante reapertura de procesos penales, con el pretexto de ahondar en las investigaciones¹².

En el contexto de la *common law*, las primeras referencias del equivalente anglosajón de la prohibición de *bis in idem*, denominado *double jeopardy*, se encuentran en el reinado de Henrique II, con la discusión sobre la prohibición de que los tribunales de la corona volvieran a procesar a los individuos sujetos a la jurisdicción canónica. No obstante, solo en los siglos XVII y XVIII se introdujeron las *special pleas*, que se aún están vigentes, *autrefois acquit* y *autrefois convict*¹³.

A finales del siglo XVIII, con el intento de afirmar un derecho procesal penal, el hombre pasa de objeto a sujeto y la búsqueda de la verdad material encuentra sus límites en la dignidad humana y la seguridad jurídica. Se afirma la previsibilidad y se niega la arbitrariedad de la acción punitiva estatal, para buscar la estabilidad de las situaciones jurídicas individuales, puesto que se concibe que, solo si goza de seguridad, el hombre puede ser libre. En este contexto se inscribe el principio en la Constitución francesa de 1791, según la cual «todo hombre absuelto por un jurado legalmente constituido, ya no podrá ser juzgado o acusado por el mismo hecho». Como se puede apreciar, el foco ya

¹² Véase LELIEUR-FISCHER, Juliette. La règle ne bis in idem: du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive; étude à la lumière des droits français, allemand et européen, tesis de doctorado inédita, Université Panthéon-Sorbonne, Paris, 2005, p. 121, *apud* RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem* e União Européia. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 57-58.

¹³ Véase León de VILLALBA, ob. cit., p. 60.

deja de ser la «cosa», como en el Derecho romano, para ser el hombre. En el centro del proceso penal pasa así, definitivamente, a ser el individuo.

En el cambio del siglo XIX al XX, la escuela positivista pugnaba por la eliminación de la regla *ne bis in idem* en favor de la revisión de las sentencias penales, en nombre de la «defensa social». Tras pasar por períodos de descrédito, como durante la Alemania nazi, en el que se entendía que su aplicación vulneraba el «espíritu del pueblo» (aunque ya preexistía, consagrada en el Código Procesal Penal de 1877), la prohibición de *bis in idem* retoma su fuerza tras la Segunda Guerra Mundial, como forma de reacción contra los abusos en los que se había caído (consagrándose, por ejemplo en la Constitución alemana de 1949, por influencia americana)¹⁴.

En el siglo XX, la respuesta mundial contra los abusos del nacional-socialismo lleva a la madurez de la concepción de derechos fundamentales, lo que da un nuevo impulso a la prohibición de *bis in idem*, que ahora se preocupa de subrayar, a la par de la prohibición del doble proceso, la prohibición de doble castigo. Para demostrar la evolución de la noción de mera prohibición de acumulación de persecuciones del mismo hecho, la Ley Fundamental alemana de 1949 (artículo 103.3) dispone que nadie podrá ser castigado dos veces por el mismo hecho en virtud de leyes penales generales, consagrande de esta forma la aplicación de la prohibición de *bis in idem* a la acumulación de sanciones. Aunque la literalidad de la Carta pudiera llevar a concluir que la única garantía literalmente otorgada era la interdicción de la acumulación de sanciones (no, por ende, la interdicción de doble persecución, cuando el primer proceso no termine con la imposición de sanción), el Tribunal Constitucional alemán rechazó ampliamente esta hermenéutica literal (como se ve, por ejemplo, en la decisión de 18 de diciembre de 1953, BVerfGE, vol. 3, p. 248, et s., spec. p. 251), que consagró el criterio de que se trataba de una doble garantía¹⁵.

¹⁴ Véase LELLIEUR-FISCHER, Juliette. *La règle ne bis in idem: du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive*, tesis inédita, Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, 2005, p. 16-18.

¹⁵ Véase RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 64 y sig.

Para atender a esta misma preocupación por la doble garantía, se firmó el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU, adoptado en 1966, que dispone, en el artículo 14.7, que «nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país». En los acuerdos internacionales firmados a partir de la segunda mitad del siglo XX, esta doble garantía se asegura de forma sistemática, como se comprueba en el artículo 4 del Protocolo Adicional n.º 7 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos del Hombre y de Libertades Fundamentales (Protocolo n.º 7 a la CEDH)¹⁶. Por último, el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea evidencia una tendencia nítidamente creciente.

En efecto, ambas garantías atienden a propósitos distintos. La interdicción de doble persecución atiende a un objetivo de paz social, derivada de la estabilidad jurídica, mediante la eliminación de la incertidumbre que impediría que cualquier ciudadano estuviera tranquilo sobre su situación jurídica. A su vez, la interdicción de la doble penalización se refiere al límite de la culpabilidad, como forma de respeto de la garantía de proporcionalidad^{17 18}. Pese a lo que primera vista pueda parecer, ambas

¹⁶ Francia hizo una reserva al artículo 4 del Protocolo n.º 7 adicional al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, para señalar que el *ne bis in idem* se aplica solo entre decisiones penales, en el ámbito del Derecho interno. Si bien, la reserva no llegó a tener efecto, pues los jueces europeos afirmaron que el artículo 4 del Protocolo debe entenderse como impeditivo de procesar o juzgar a una persona por una segunda «infracción» cuyo origen esté en los mismos hechos o hechos sustancialmente idénticos (CEDH, 10 févr. 2009, n.º 14239/03, *Sergey Zolotukhine c/ Russie*, n.º 82).

¹⁷ «Quanto à interdição de cumulação de sanções, não podemos deixar de concordar com Leieur Fischer, quando procede à clara distinção das funções desta norma por relação ao *ne bis in idem* processual. A proibição do cúmulo de acções tem que ver com a vontade de pôr fim aos litígios e de fixar situações jurídicas de modo definitivo, possibilitando o retorno à paz jurídica e, conseqüentemente, à paz social. Revela também aptidão para proteger o indivíduo, assegurar a segurança jurídica individual contra o aparelho público do poder punitivo. Já a proibição do cúmulo de sanções tem origem na preocupação de não punir o indivíduo com demasiada severidade, por relação à ilicitude do acto cometido, à culpa do seu autor e aos danos por ele causados – idéia de proporcionalidade da punição. A proibição do cúmulo de sanções não exerce qualquer função de estabilização das situações jurídicas, nem de protecção do indivíduo contra a ameaça perpétua de ser alvo de punição pelos mesmos fatos. A cumulação de qualificações na mesma acção, seja qual for a função que lhe é atribuída (ou a ausência dessa função) não será interdita. Será, aliás, permitida e até, por vezes, considerada vantajosa em termos pedagógicos. Este cúmulo de qualificações – se, à partida, não estiver excluído pela aplicação de regras de interpretação jurídica – será apenas sujeito à condicionante de não condução a um cúmulo desproporcionado de sanções, em respeito ao princípio de proporcionalidade. Ora, se nos encontramos numa constelação de cúmulo de acções, o problema do cúmulo de qualificações não tem apenas conseqüências ao nível da desproporcionalidade das sanções, mas também ao nível da segurança jurídica do cidadão, da sua liberdade e, maxime, da sua dignidade como pessoa humana». (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 26-7)

prohibiciones no son coincidentes. Basta imaginar la situación en la que un individuo haya sido juzgado por unos hechos de los que fue absuelto. Si, por un lado, la interdicción de la acumulación de *acciones* impedirá un nuevo enjuiciamiento por los mismos hechos, por otro, la prohibición de la acumulación de sanciones no obstaría esta repetición. Aunque posiblemente se trate de varias expresiones de la misma idea, las distintas prohibiciones realizan funciones de naturaleza diversa¹⁹.

Como consecuencia del reconocimiento de la interdicción de la acumulación de sanciones surgió la necesidad de crear mecanismos aptos para hacer eficaz ese propósito. Para ello, se concibieron las teorías del concurso aparente de leyes y el concurso ideal de delitos, ambos mecanismos al servicio de la prohibición de *bis in idem*²⁰ paulatinamente integrados en el Derecho penal interno de diversos países. La

¹⁸ «Uma limitação da sanção aplicada na segunda ação, em função da aplicação da primeira sanção, resolverá o problema da proporcionalidade da punição relativamente aos factos em causa, mas não permitirá aniquilar a violação (Eingriff) da segurança jurídica consubstanciada pela mera existência desta segunda acção, motivada apenas pela existência de uma outra qualificação jurídica aplicável. Basta imaginar-se, in extremis, o caso em que a segunda acção seja precedida de uma absolvição, para se perceber que a proporcionalidade não é suficiente para compensar a violação constituída pela prossecução renovada. Há, pois, que proceder à distinção entre as duas situações. Uma, o julgamento de um facto sob diversos pontos de vista jurídicos no seio de uma mesma acção – cujo limite será o da proporcionalidade e da culpa. Outra, a apreciação de um facto sob diferentes qualificações jurídicas em acções diferentes, cujo limite será o da segurança jurídica individual e apenas residualmente – se estivermos perante restrição necessária, adequada e proporcional à prossecução de um interesse diferente e de igual valor ao da segurança jurídica – o da proporcionalidade e da culpa, funcionando como lenitivo. O modo e as conseqüências de afetação da situação jurídica individual nas duas constelações são completamente diferentes. Devem, por isso, ser reguladas de forma diferenciada. Se o cúmulo de acções for afastado, a proibição de acumulação de sanções vê diminuída a sua pertinência. Caso contrário, assume enorme relevância. É esta circunstância que tem levado à sua autonomização, sobretudo porque permite minimizar as conseqüências da não aplicação da proibição do cúmulo de acções penais, decorrente da expansão material e geográfica do direito penal, contendo a sanção efectivamente cumprida nos limites da culpa e proporcionalidade. Nesta linha, verifica-se uma tendência para considerar prescindível o *ne bis in idem* processual, salvaguardada a não cumulação de sanções "como se o único inconveniente do cúmulo de prossecuções residisse no cúmulo de sanções". Não obstante esta tendência generalizada, existem vozes críticas que acentuam a insuficiência da proibição do cúmulo de sanções. Só a proibição da renovação da acção penal pelos mesmos factos contra um mesmo indivíduo tem vocação ordenadora do direito e protectora da segurança jurídica, não só individual, mas, em última análise, colectiva. A proibição do cúmulo de sanções limita-se a atenuar os efeitos nefastos da repetição de acções ao nível de sanções efetivamente aplicadas. Já o *ne bis in idem* processual obriga à escolha do meio punitivo a utilizar – pois, exercida a punição, não mais haverá lugar àquela mesma acção. Esta escolha pode ser realizada ao acaso, numa lógica de *first come, first served*, ou de modo orientado. Por este motivo, Leieur-Fischer vê na interdição de renovação de acções penais a potencialidade de se tornar "verdadeiro motor de organização da punição, de articulação das diferentes respostas possíveis, para apreender um facto material de forma racional e coerente"» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 29)

¹⁹ RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 26.

²⁰ NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2.^a ed. Madrid: Tecnos, 1994, p. 517.

primera está orientada a resolver el tema de la múltiple tipificación y sanción de una única y la misma acción, mediante el empleo de técnicas hermenéuticas (de especialidad, subsidiariedad, consunción y alternancia) que excluyen la superposición; la segunda se dirige a la proporcionalidad de la acumulación de punitivos aplicables en los casos en los que una única acción tenga varios resultados delictivos, para evitar el exceso punitivo.

La innegable importancia histórica de estas dos concepciones está en que asientan —de forma positiva— la noción de que el sistema jurídico es ordenado, coordinado y armónico. Ordenado porque está dispuesto de forma organizada; coordinado porque está concatenado e interconectado; y armónico porque combina sus elementos con el fin de producir conciliación e inexistencia de conflictos²¹. Por ello, se entiende que el conflicto de normas es *siempre* aparente (con la exclusión de una de las normas en conflicto) y que ninguna acción será punida de forma irracional (aunque haya redundado en distintos resultados delictivos independientes). De esta forma, no se admite que de la incomprensión del sistema puedan resultar consecuencias perjudiciales para el individuo, afirmándose la conciencia de la necesidad de dar *coherencia interna*.

En el ámbito internacional, ya durante la segunda mitad del siglo XX, se firma, el 14 de junio de 1985, el Acuerdo de Schengen, celebrado entre cinco Estados (Alemania, Francia y los integrantes del Benelux). Más tarde, el 19 de junio de 1990, se adopta el Convenio de Aplicación del Acuerdo de Schengen que, en el artículo 54, denominado «Aplicación del principio *ne bis in idem*», determina que: «Una persona que haya sido juzgada en sentencia firme por una Parte contratante no podrá ser perseguida por los mismos hechos por otra Parte contratante, siempre que, en caso de

²¹ «El sistema supone una ordenada relación entre cosas o entre las partes de un todo, relación que permite que el conjunto así formado contribuya a determinado objeto o función. Se trata, pues, de una coordinación interna que se refiere a la situación de las partes en el sistema, y que cuando se refiere a elementos de la vida jurídica —normas, principios, actos— muestra la existencia de amplios grupos o categorías polarizados en torno a funciones de tipo bastante general. De ahí que en la exposición de las disciplinas el prurito sistematizador no deba llevar a los autores —como con harta frecuencia ocurre— a la aberración que consiste en sustituir el sistema interno y real de las cosas por un sistema externo y artificial, con lo que sólo consiguen mostrar un ingenio estéril y llenar de confusión la mente de los lectores menos avisados. El esfuerzo sistematizador debe, por el contrario, afanarse por "descubrir" esa coordinación interna, que constituye un ingrediente inexcusable de la vida jurídica, poniéndola de manifiesto en sus líneas fundamentales, sin minimizarla confundiéndola con rígidas y prolijas clasificaciones de elementos accesorios o secundarios, que muchas veces ocultan, con su inevitable fárrago, la arquitectura de la disciplina» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. 2, p. 222).

condena, se haya ejecutado la sanción, se esté ejecutando o no pueda ejecutarse ya según la legislación de la Parte contratante donde haya tenido lugar la condena». Más tarde, suscribieron este convenio, habitualmente denominado CAAS, Italia, España, Portugal, Grecia y Austria, para después integrarse en el ámbito de la Unión Europea, mediante el Tratado de Ámsterdam.

A partir de ese momento, la máxima *ne bis in idem* tuvo un amplio desarrollo en Europa, consagrándose la creación del espacio de libertad, seguridad y justicia (ELSJ), que pasa a constituir uno de los objetivos de la Unión Europea, cuando se redacta un plan de acción para hacer eficaz este propósito, que prevé como prioridad «establecer medidas de coordenação das investigações penais e dos processos em curso nos Estados-membros a fim de evitar uma duplicação de esforços e decisões contraditórias, tendo em conta uma melhor utilização do princípio *ne bis in idem*»²². En la redacción de este objetivo de «coordinación» y «evitar la duplicación de esfuerzos», se ve el avance de la prohibición de *bis in idem*, una vez más, hacia un nuevo estado de madurez, para consagrarse como un principio de preclusión (*Erledigungspringzip*)²³, rumbo a la unicidad de la acción punitiva, que ya no se preocupa más por destacar tan solo la imposibilidad de una doble sanción, o incluso de reafirmar la noción, ya asentada en los Estados modernos, de cosa juzgada, impeditiva de un segundo proceso sobre el mismo hecho ya juzgado. Lo que se quiere es evitar la falta de coordinación entre los sistemas y los perjuicios al individuo que ello le pueda acarrear, con el desencadenamiento paralelo de procesos e investigaciones independientes por diferentes agentes punitivos²⁴. De esta forma, también la dimensión procesal de la prohibición de *bis in idem* pasa, en la actualidad, a tener una lectura que tiene en cuenta la centralidad del individuo y, en último término, una garantía sustantiva, pues la prerrogativa de punir de los Estados cede lugar a la preocupación por garantizar la unicidad de la acción sancionadora en pro del acusado. La preocupación por la coordinación, a la sazón, ya no se limita al ámbito

²² Véase RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 75-76.

²³ RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 182.

²⁴ «O *ne bis in idem* pode ser reconduzido a um princípio geral de unicidade da acção punitiva contra a mesma pessoa pelos mesmos factos. Segundo este princípio, a um facto corresponde uma acção punitiva, devendo toda a ordem jurídica punitiva configurar-se de forma a realizar esta idéia. Como tal, o *ne bis in idem* é, na designação utilizada por Alexy a propósito dos princípios, uma "exigência de optimização"» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 31-32).

interno (litispendencia u obstaculización de la acción de algún agente interno) y se eleva al nivel internacional, obstando incluso el poder de Estados soberanos en nombre de la protección del individuo.

Esta trayectoria histórica demuestra que la prohibición de *bis in idem* ha servido de base para la consagración o madurez de instituciones hoy ampliamente aceptadas en todo el mundo civilizado, tanto en su dimensión procesal inicial, como en su dimensión material y sustantiva más reciente. Las reglas relativas a la cosa juzgada, la preclusión, el concurso ideal de leyes y el concurso de delitos, las (puntuales o generales) prohibiciones de acumulación de sanciones administrativas y las disposiciones de coordinación de las persecuciones en las esferas administrativa y judicial han sido legisladas en diversos sistemas, aunque, con frecuencia, con significativas variaciones en su extensión²⁵. La fuerza con la que se desarrollaron estas instituciones y la facilidad con la que pueden invocarse, ya que basta hacer referencia a la disposición legal, podría inducir al intérprete a la apresurada conclusión de que la introducción de tales *reglas objetivas* condujo a un cierto vaciado del *principio* (en la medida en que hace innecesario invocarlo), con lo que basta decir que muchos de los operadores del Derecho siquiera tienen conocimiento de la relación de esas garantías con la prohibición de *bis in idem*. No obstante, en realidad, el reconocimiento legislativo de esas instituciones, muchas veces en el ámbito constitucional, evidencia un proceso histórico de progresiva e irrefrenable solidificación del postulado, dando lugar al desarrollo de la prohibición de *bis in idem* en nuevos campos de eficacia, más allá de estas reglas positivas, como «règle de équité désormais modernisée qui chercherait à doser efficacement les exigences de la répression sociale et de la protection individuelle»²⁶.

El principio *ne bis in idem* deriva de la noción lógica más amplia —aplicable a todas las ramas del Derecho— de que, una vez ejercido un derecho, no puede hacerse de nuevo. O que, cumplido un deber (o cerrada una discusión), el deudor queda liberado de

²⁵ «Na comunidade internacional, o *ne bis in idem* como princípio é geralmente aceite, mas a sua concretização é muito divergente» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 34).

²⁶ DANAN, Mile Lise. *La Règle Non Bis in idem en Droit Penal Française*. Université de Rennes – Faculté de Droit et des Sciences Economiques. 1971. Inédito. p. 231.

su obligación, sin que sea posible volver a exigirla. Como ya refirió Gayo, «no es conforme a la buena fe que se reclame dos veces lo mismo»²⁷.

De esta forma, la prohibición de *bis in idem* deriva de una exigencia humana natural^{28 29 30 31} —por ello, presente en todas las sociedades, incluso antes de la constitución formal del Estado y la existencia de un Derecho en el sentido de sistema de reglas jurídicas— de seguridad, certeza, estabilidad, proporción y buena fe en las relaciones jurídicas. Por lo tanto, no deriva del Derecho positivo, sino de una noción equitativa subyacente y trascendente (cuya positivación es una mera consecuencia)³² —lo que se demuestra por la mera constatación de que, aunque sea internacionalmente,

²⁷ Digesto, 50, 17, 57: «bona fides non patitur ut bis ídem exigatur».

²⁸ Aproximando la noción de derechos fundamentales y derechos naturales, porque son previos al Estado, la doctrina de Carl Schmitt: «[...] son derechos fundamentales sólo aquellos que pueden valer como anteriores y superiores al Estado, aquellos que el Estado, no es que otorgue con arreglo a sus leyes, sino que reconoce y protege como dados antes de él, y en los que sólo cabe penetrar en una cuantía mensurable en principio, y sólo dentro de un procedimiento regulado. Estos derechos fundamentales no son, pues, según su sustancia, bienes jurídicos, sino esferas de la Libertad, de las que resultan derechos, y precisamente derechos de defensa» (SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 1982, p. 169).

²⁹ La doctrina suele fundar el llamado «derecho natural» en distintas bases. Algunos, como derivación de la razón, otros como derivación de la ley divina. Tomás Antônio Gonzaga lo concibe como una mezcla de ambos y afirma que: «A lei natural não é outra coisa mais do que a lei divina, participada à criatura por meio da razão, que manda que se faça o que é necessário para se viver conforme a natureza racional, como racional, e proíbe que se execute o que é inconveniente à mesma natureza racional, como racional. Santo Tomás lhe chama uma participação da lei eterna na criatura racional, pela qual se faz capaz de discernir o bem do mal» (GONZAGA, Tomás Antônio. *Tratado de direito natural*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 193).

³⁰ Werner Goldschmidt ve el Derecho Natural como fruto de la experiencia: «535.- Para los partidarios de las concepciones concretas y genéricas, el camino que conduce al Derecho Natural es la experiencia. Mediante percepciones sensoriales, su configuración categorial y su coordinación racional, penetramos en la naturaleza fisiológica, psíquica y social de los seres animados, de los individuos humanos y de las sociedades respectivamente» (GOLDSCHMIDT, Werner. *Introducción filosófica al derecho: la teoría trialista del mundo jurídico y sus horizontes*. 3.ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1967, p. 455).

³¹ «Les auteurs qui font autorité dans la science s'accordent assez bien sur la division fondamentale on Droit des gens naturel et en Droit des gens positif. Mais quand il s'agit de la notion sur laquelle s'appuie chaque branche, ou de la subdivision du droit des gens positif, l'accord cesse. Grotius, Pufendorf et Leibnitz ne sont pas d'accord sur la notion du droit des gens naturel; Wolf et son abrégiateur Vattel ont subdivisé le droit des gens positif en droit des gens volontaire, conventionnel, coutumier, subdivision contestée, à juste titre, par Martens et Wheaton». (LAFERRIÈRE, M. F. *Cours de droit administratif* : mis en rapport avec les lois nouvelles. 5.ª ed. Paris: Cotillon, Éditeur, Libraire du Conseil D'État, 1860. p. 330).

³² «RESPONDO. Como diz Agostinho, "não parece ser lei aquela que não for justa". Portanto, quanto tem de justiça tanto tem força de lei. Nas coisas humanas diz-se que algo é justo pelo fato de que é reto segundo a regra da razão. A primeira regra da razão, entretanto, é a lei da natureza, como fica claro pelo acima dito. Portanto, toda lei humanamente imposta tem tanto de razão de lei quanto deriva da lei da natureza. Se, contudo, em algo discorda da lei natural, já não será lei, mas corrupção da lei» (AQUINO, Tomás de. *Suma teológica: justiça, religião, virtudes sociais*. São Paulo: Loyola, 2005, v. 4, p. 576).

cuando no hay «ley» aplicable a la observancia de la prohibición de *bis in idem*, las comunidades aúnan sus esfuerzos para consagrar el *valor ne bis in idem*, firmando tratados bien para evitar la doble persecución penal, bien para evitar la doble imposición tributaria. De ello se extraen —como ya se ha visto en el contexto del Derecho punitivo— no solo garantías de forma, sino también de contenido o sustantivas.

2. Panorama general del alcance de la prohibición de *bis in idem* en el Supremo Tribunal Federal brasileño

De forma paralela a lo que sucedió en Europa (donde el axioma se fue vinculando, cada vez más y de forma progresiva, al ámbito sancionador, penal o administrativo), el tema de la prohibición de *bis in idem* recibió en determinados sistemas (entre los que se incluye Brasil) un tratamiento significativamente más amplio, como postulado general de equidad destinado a colmar las lagunas del sistema positivo siempre que se esté ante situaciones en las que se *pretende dos veces lo mismo*. De esta forma, aparece como recurso del que se sirve el intérprete —como parámetro objetivo de Justicia—³³ para impedir innumerables formas de doble exigencia o imposición «de lo mismo» que impliquen violación de la seguridad y la proporcionalidad³⁴ a las que sirve el axioma. La Corte Suprema brasileña, siguiendo este criterio más amplio, en diversas ocasiones ha aplicado la prohibición de *bis in idem* más allá del contexto del Derecho penal y del Derecho administrativo sancionador, como se ilustrará a continuación de forma ejemplificativa.

En el ámbito del Derecho concursal, en el RE n.º 116.288/PR, cuyo ponente fue el magistrado Carlos MADEIRA, j. 14.06.88, la sección segunda aplicó la prohibición de *bis in idem* a los efectos de evitar que se aplicara dos veces la corrección monetaria, alegando que «el supuesto de los autos, sin embargo, configura un *bis in*

³³ Reconoce la prohibición de *bis in idem* como parámetro objetivo de Justicia: NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2.ª ed. Madrid: Tecnos, 1994, p. 401.

³⁴ En apoyo de la relación entre la prohibición de *bis in idem*, la seguridad jurídica y la proporcionalidad: LORENTE, José Muñoz, *La nueva configuración del principio non bis in idem*. Madrid: Ecoiuris, 2001, p. 85.

idem: la parte recurrente pretende que los títulos habilitados en la quiebra, cuyas cuantías se expresan en las obligaciones del Tesoro Nacional, se conviertan en moneda corriente y sean corregidos. Ahora bien, la corrección monetaria se aplica en los procesos de quiebra y concurso de acuerdo con la Ley n.º 6.899/81, que basa el cálculo respectivo en el valor de la OTN. La deuda se expresa en obligaciones del Tesoro Nacional, claro que, en el día que se hagan efectivas, se calculará por el valor del título entonces vigente, lo que implica una verdadera corrección monetaria».

En el plano procesal civil, el STF ya se mostró a favor de tratar el tema de la prohibición de *bis in idem* frente a la doble interposición de recursos, como se ve en el RE n.º 98.763/RJ, cuyo ponente, el magistrado SOARES MUÑOZ, j. 13.05.83, sección primera, dice rechazar el segundo recurso, que considera inadmisibles, dada la interposición del primero, declarando que «hay, entre el recurso de amparo y el anterior recurso extraordinario n.º 99.686-9, que esta sección primera no conoció, en la sesión celebrada el pasado doce de abril, manifiesto *bis in idem*, pues ambos atacan la sentencia de la 7.ª Cámara del Primer Tribunal de Apelación del Estado de Río de Janeiro que permitió que se prestara caución mediante el depósito de los bienes recurridos».

En el ámbito del proceso civil, el RE – ED – ED n.º 94.487, es oportuno referir la decisión de ponencia del magistrado Alfredo BUZUID, autor del Código de Proceso Civil brasileño (j. 21.05.82, sala primera), que deja claro el criterio de la prohibición de *bis in idem* como informador de la institución de la preclusión, como forma para evitar la repetición de cuestiones ya entabladas y superadas en el curso de un determinado proceso. En este caso, se asentó que «el proceso civil camina hacia delante, mediante la superación de las cuestiones precluidas, no vuelve hacia atrás (...) si no hay en la nueva sentencia dictada en los recursos de aclaración, oscuridad, duda, contradicción u omisión, son inadmisibles nuevos recursos aclaratorios, porque habría *bis in idem*».

En el ámbito sancionador tributario (cuyo estudio se detallará a lo largo del presente trabajo), el STF ya decidió anular una multa fiscal por mora al considerar que se superponía a la corrección monetaria y que, por lo tanto, era contraria a la prohibición de *bis in idem*, puesto que, según el voto del ponente BILAC PINTO, ambas tienen idéntico fundamento, conforme el RE n.º 80.093/SP, cuyo magistrado

ponente es BILAC PINTO, juzgado el 02.04.75, por el pleno. En su voto, el magistrado BILAC PINTO aclara el criterio adoptado, orientación que se adoptó en otros procesos, y que se fundamenta en una noción de proporcionalidad, señalando que «la superposición de la multa por demora y los "aumentos" debidos a la corrección monetaria y las cargas procesales, representan una acumulación de agravaciones sucesivas y desproporcionadas de la carga tributaria, que caracteriza una forma de abuso del poder fiscal del Estado (...) si las dos instituciones tienen la misma finalidad y la multa por demora pertenecía al sistema de penalización del contribuyente en un momento en el que no existía la corrección monetaria, considero que el cobro acumulativo de esos dos recargos —corrección monetaria y multa por demora— caracteriza un abuso de poder fiscal del Estado, que el poder judicial debe evitar. Para corregir este *bis in idem*, tendremos que considerar inexigible la multa por demora».

En el campo del Derecho civil, hay sentencias del STF³⁵ que tratan el tema de la acumulación de indemnizaciones pecuniarias derivadas de responsabilidad civil por accidente. De esta forma, la caracterización del *bis in idem* fue una materia muy analizada en el Tribunal, lo que dio lugar a la divergencia entre el magistrado CUNHA PEIXOTO —que entendía que la cuantía relativa al tratamiento psiquiátrico de la neurosis provocada por el accidente no podía acumularse a la indemnización concedida por incapacidad—, y el magistrado SOARES MUÑOZ —que opinaba que ambas eran perfectamente acumulables y justificables—.

Según el magistrado ponente CUNHA PEIXOTO: «Tampoco puede prevalecer la cuantía destinada a tratamiento psiquiátrico, pues de lo contrario se pagaría dos veces. De hecho, para calcular la indemnización del 100% del salario de la víctima, el perito tuvo en consideración la circunstancia especial de su neurosis, como consecuencia de la pérdida total del brazo izquierdo». El magistrado SOARES MUÑOZ, como contraposición a lo anterior, sostuvo la inexistencia de *bis in idem*: «Diverjo, solo, con relación a la cuantía referente al tratamiento psiquiátrico. Entiendo que no hay *bis in idem* entre esa condena y la resultante de la incapacidad parcial. No siempre la incapacidad parcial determina neurosis. Si se determina, ese hecho da origen a la

³⁵ RE 88.443/RJ, Mag. Pon. CUNHA PEIXOTO, j. 07.03.78, Sección Primera.

necesidad del tratamiento y la víctima tiene derecho al resarcimiento o la indemnización, para asumir los gastos farmacéuticos y médicos que sean necesarios».

Aún en el campo del Derecho civil y la responsabilidad civil, el STF ya ha tenido ocasión de entender que se ha caracterizado violación del principio *ne bis in idem* cuando se acumula indemnización por daño moral con indemnización por daño estético, ya que la primera estaría implícita en la segunda³⁶.

En el contexto del Derecho del trabajo, existe una interesante sentencia del STF que aplica la prohibición de *bis in idem* en caso de despido de un trabajador que pretendía que se garantizara su derecho a la estabilidad en el empleo (existente en el contexto de la Constitución de 1969, artículo 165, XIII), de forma acumulativa al derecho a la indemnización compensatoria establecida por la Constitución de 1988, precisamente, en sustitución de la antigua garantía de estabilidad. En este caso, se entendió que lo que la Constitución actual garantiza es el derecho a la indemnización compensatoria por el despido arbitrario o improcedente, con el que no puede acumularse el derecho a la estabilidad permanente o se caería en un *bis in idem* inadmisibles³⁷. Se rechazó la acumulación, pues ambas tenían el mismo fundamento o causa, aunque, ontológicamente, la estabilidad y la indemnización constituyan formas distintas de garantía.

En el ámbito del Derecho administrativo, el STF ha tenido la oportunidad de, en repetidas ocasiones, invocar la prohibición de *bis in idem* para evitar la acumulación de suplementos a la remuneración. A modo de ejemplo, se decidió que el hecho de que

³⁶ RE 93.169/RJ, Mag. Pon. Rafael MAYER, j. 18.11.80, Sección Primera.

³⁷ En el resumen de la sentencia consta: «No existencia de violación del artículo 7, XXX, de la Constitución, el cual ni por interpretación extensiva ni por aplicación analógica se aplica al supuesto de despido que tiene un tratamiento específico, en lo que respecta al despido discriminatorio, en el inciso I de ese mismo artículo 7 que protege contra él, protección está regulada de forma provisional en los incisos I y II del artículo 10 del ADCT, que no es norma de excepción, sino transitoria. - La Constitución de 1988 no establece ninguna excepción expresa que conduzca a la estabilidad permanente, ni es posible admitirla por interpretación extensiva o por analogía, visto que, como deriva, de forma inequívoca del inciso I del artículo 7 de la Constitución la protección que da a la relación laboral contra el despido arbitrario o improcedente es la indemnización compensatoria que la ley complementaria tendrá necesariamente que prever, además de otros derechos que establezca, excepto, evidentemente, el de estabilidad permanente o plena que daría margen a un *bis in idem* inadmisibles con la indemnización compensatoria como además se ve en la regulación provisional que se encuentra en los incisos I y II del artículo 10 del ADCT. Recurso extraordinario no admitido» (RE 179.193/PE, Mag. Pon. Ilmar GALVÃO, j. 18.12.96, Pleno).

el funcionario público recibirá un suplemento bienal y otro por tiempo de servicio era contrario a la prohibición de *bis in idem*, puesto que —como en el ejemplo anterior— el fundamento de ambas era el mismo hecho (el tiempo de servicio público)³⁸. Cabe resaltar que, de esta forma, el STF pasa por encima de la circunstancia de que ambos están previstos en títulos legales distintos, para dar prioridad a la coherencia lógica del sistema.

En el ámbito del Derecho administrativo sancionador, la aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el ordenamiento brasileño fue tan intensa que el STF llegó a sintetizar la jurisprudencia al respecto, en forma de las denominadas *súmulas*. Así la *Súmula* n.º 19 señala que «es inadmisibles una segunda sanción de funcionario público, basada en el mismo proceso en el que se basó la primera». No obstante, la redacción del enunciado no aboga por la técnica, pues se limita a impedir la acumulación de sanciones derivadas de un mismo proceso (cuando lo ideal sería impedir la acumulación de sanciones basadas en el mismo hecho).

La impropiedad en la redacción de la *Súmula* n.º 19 no tardaría en generar efectos nefastos. En el RE n.º 70.414 (magistrado ponente Adalício NOGUEIRA, j. 20.11.1970), se trataba un caso en el que se aplicó una pena de despido a un empleado del ayuntamiento que, por la misma falta, ya había sido castigado con pena de suspensión. La sentencia evita que se aplique la prohibición de *bis in idem* por considerar inaplicable la *Súmula* n.º 19 que, según se afirmó «encierra una prohibición diferente. Veda la segunda sanción basada en el mismo proceso. El despido al que se opone el recurrente fue la única penalización, derivada de la investigación administrativa llevada a cabo. Para lo anterior, de suspensión, no la hubo». De forma inusitada, en la sentencia, el STF acogió el argumento de que no existía *bis in idem* basándose en el siguiente y singular fundamento (extraído del voto del magistrado Adalício NOGUEIRA, que afirma lo siguiente): «El recurrente no fue sancionado dos veces en el mismo proceso, porque, según parece, la primera sanción se llevó a cabo sin proceso, aunque fue por el mismo hecho».

³⁸ RMS – AgR 23.481/DF, Mag. Pon. Celso de MELLO, j. 25.09.01, Sección Segunda.

Por otro lado, sucesivas sentencias aplican el referido enunciado, al versar sobre varias formas de sanción cuya acumulación se prohíbe. Entre ellas, es digno de mención el MS n.º 23.382/DF, cuyo magistrado ponente es MOREIRA ALVES, j. 27.3.03, en pleno, en el que se adoptó un criterio más amplio, que valorizaba la sustancia sobre la forma, a efectos de entenderse que la pena de apercibimiento no se puede acumular, cuando se dan los mismos hechos, con la pena de despido, aunque la autoridad que determinó la aplicación de la segunda pena fuera otra y no tuviera conocimiento de la primera: «Por lo tanto, sin la anulación de la pena de apercibimiento que, en el ámbito ministerial, se aplicó al demandante, no podría el demandado, aunque ignorase la aplicación de la referida pena, imponerle, por los mismos hechos, el despido, que, además, debería haberse precedido de la anulación de la jubilación. De esta forma, se caracteriza el *bis in idem*, y ha de aplicarse la *Súmula* n.º 19 de este Tribunal: "No es admisible una segunda sanción del funcionario público, basada en el mismo proceso en el que se fundamentó la primera"».

En otra sentencia de Derecho administrativo sancionador, la cuestión del *ne bis in idem* surge de nuevo, pero a efectos de evitar la aplicación de la máxima y la *Súmula* n.º 19. En el caso, el STF sentó jurisprudencia en el sentido de que, al haber aplicado la primera sanción una autoridad incompetente y, en consecuencia, tratarse de sanción nula, nada impide aplicar al sujeto infractor una segunda sanción, sin que ello suponga la violación de la Constitución³⁹.

A continuación se cita otra interesantísima sentencia del STF concerniente al *ne bis in idem* —y que también nos ayuda en la tarea de comprender el alcance conceptual del axioma en el ámbito de la Corte Suprema brasileña—⁴⁰, en la que se trataba de un empleado corrupto, a quien la Corregeduría de Justicia castigó, en el marco de un proceso administrativo ordinario, con pena de suspensión y sobre quien, con

³⁹RESUMEN DEL FALLO: Funcionario público: sanción administrativa: *ne bis in idem* (*Súmula* n.º 19): inexistencia. Aunque se hayan aplicado las sanciones de suspensión y despido de forma sucesiva sobre el mismo hecho, no se configura *bis in idem*, prohibido por la *Súmula* n.º 19, si, para aplicar el despido, el presidente de la República anuló previamente la suspensión, por incompetencia de la autoridad inferior que la había impuesto (MS 23.146/MS, Mag. Pon. Sepúlveda PERTENCE, j. 19.08.99, Pleno).

⁴⁰ «Es legítimo el despido del funcionario de Justicia, condenado por corrupción, por acto del gobernador del Estado, competente para aplicar la pena impuesta, teniendo en vista el proceso penal, pese a la suspensión aplicada, en virtud de proceso administrativo, por el Corregidor de Justicia» (RE 84.382/MG, Mag. Pon. CORDEIRO GUERRA, j. 09.11.76, Sección Segunda).

posterioridad, el gobernador del Estado impuso la pena de despido. La cuestión provocó divergencia entre los magistrados, perdiendo el magistrado XAVIER DE ALBUQUERQUE, cuyo expresivo voto sostiene que «no hay duda de que el recurrente sufrió dos sanciones administrativas por la misma falta: una de suspensión durante noventa días, impuesta por el Corregidor de Justicia, y otra, de despido, impuesta por el gobernador del Estado. Si la primera de ellas fue, como así parece, demasiado blanda y, por ello, desproporcionada a la gravedad de la infracción, la Administración tendrá que soportar las consecuencias de la benignidad con la que habría actuado la autoridad a quien confió su imposición, la misma, además, que más tarde determinó que se abriera un segundo proceso disciplinario por el mismo hecho que había motivado el primero». A continuación dice que entiende que «es penoso, desde la óptica ética, que la judicatura determine la readmisión, en cargo público, de una persona corrupta así reconocida por decisión judicial condenatoria (...) más que penosa, no obstante, es intolerable, para el Derecho, la figura del *bis in idem*, que aquí se caracteriza claramente».

El valor de las ponderaciones del magistrado se encuentra en que aparta la aparente voluntad de los demás jueces de, en rigor, «volver a juzgar» el caso y agravar la pena —dada la convicción de que el empleado delincuente no había recibido una punición administrativa compatible con la gravedad del delito cometido— de la necesidad de que se preserve la seguridad jurídica y la estabilidad características de las decisiones procesales finales, evitando, de esta forma, una injusticia mayor consistente en castigar dos veces un mismo hecho. No obstante, esta orientación no prosperó y se aplicó la pena más grave.

En el campo específico del Derecho tributario material, se ha suscitado reiteradamente la prohibición de *bis in idem* y, en varias ocasiones, la ha acatado la Corte Suprema brasileña. De un modo general, el Tribunal nunca ha tratado la cuestión de saber si dicho postulado es, de hecho, aplicable al Derecho tributario nacional, siempre ha considerado la posibilidad teórica de su aplicación y ha pasado directamente a debatir la posibilidad de aplicarla en cada caso concreto. Las dudas y divergencias entre los magistrados tan solo surgen en lo relativo a los requisitos para que se configure el *bis in idem in casu*. Es oportuno destacar que, en el contexto de la Constitución brasileña de 1988, al STF le corresponde la función de guardián de la Constitución y su

competencia se limita al examen de situaciones en las que haya una posible violación de la Carta, de modo que, al invocar como razón de decidir la prohibición de *bis in idem*, el Tribunal admite —de forma expresa o tácita— la relevancia o base constitucional del postulado.

De modo general, se puede decir que, en materia tributaria, el Tribunal siempre ha visto en la prohibición de *bis in idem* una interdicción puntual, aplicable de acuerdo con la conformación de las reglas de competencia tributaria. Según el criterio imperante en la Corte, no existe un derecho general al *ne bis in idem* en el contexto constitucional tributario brasileño. La cuestión se resume al examen del esquema de reparto de competencias en el contexto de la Constitución.

Al mismo tiempo, las sentencias del Tribunal dejan claro que identifican, en diversas disposiciones de la Constitución, reglas puntuales, expresivas de la prohibición de *bis in idem*, mediante las que el constituyente decidió impedir determinadas formas de superposición tributaria. En este sentido, la cuestión de que se definan los requisitos generales para la configuración del *bis in idem* prohibido tuvo menos importancia, ya que, como consecuencia de la postura legalista o positivista adoptada, estos estaban delineados en cada disposición constitucional impeditiva del *bis*.

La línea jurisprudencial genéricamente adoptada por el STF se aproxima mucho a la que defendemos en este trabajo. La diferencia está en el número de disposiciones en las que identificamos una interdicción al *bis*, así como en el alcance que atribuimos a cada una de las prohibiciones existentes. Asimismo, y no menos importante, en la circunstancia de identificar la existencia de un vector hermenéutico —derivado de principios de política fiscal— apto para alejar las posibilidades de *coincidencia impositiva* siempre que no estén expresadas de forma inequívoca en la Constitución.

El Tribunal Supremo brasileño también ha tenido la oportunidad de invocar y aplicar de forma efectiva la máxima *en el plano fáctico y concreto*, para impedir situaciones en las que había una doble exigencia de una determinada exacción frente a un único hecho generador. Con ello, también en línea con lo que defendemos, admitió la existencia de una doble dimensión de análisis de la prohibición de *bis in idem*: a) en el

campo hipotético-abstracto, a partir del examen del esquema de reparto de competencias y los hechos imponible legalmente descritos; y b) en el campo exegético-concreto, de aplicación de las leyes tributarias.

Las sentencias que se citan a continuación se han seleccionado para ilustrar mejor las situaciones antes aludidas.

En el RE n.º 22.573/SP, cuyo magistrado ponente es BARROS BARRETO, con fecha de 08.11.56, de la Sección Primera—, el STF tuvo ocasión de examinar un supuesto en el que el Fisco *exigió* por partida doble el impuesto sobre las ventas y consignaciones, una vez en el lugar de fabricación de la mercancía y otra en el lugar de depósito. Al entender que la salida del depósito no configura el hecho imponible del tributo en cuestión, el STF juzgó que la hacienda estatal que ejecutaba el supuesto crédito tributario derivado de esa segunda «operación» carecía de acción para ello. En este caso, el Tribunal aplicó la prohibición de *bis in idem* para descartar la segunda exigencia tributaria, llevada a efecto por un segundo ente federado (el estado de São Paulo)⁴¹.

⁴¹ En su voto, el magistrado ponente BARROS BARRETO aclara que «la parte recurrente, titular de los derechos de la marca de neumáticos Atlas, había cedido el uso de la referida marca a la empresa Firestone do Brasil que los fabricaba en São Paulo. La cesionaria facturaba toda la producción a la cedente, que, a su vez, la vendía a Standard Oil Company, pagando, allí —lugar de la fabricación del producto y la operación— el impuesto devengado sobre las ventas y consignaciones, *ex-vi* de lo dispuesto en el Decreto Ley n.º 1.061, de 20 de enero de 1939, que rectificó el artículo 1, parágrafo único, del Decreto Ley n.º 915, de 1 de diciembre de 1938. Una parte de la mercancía se procedía a la entrega en São Paulo, pero la parte restante de los neumáticos, vendida, también, por Firestone a Standard Oil, por orden de Atlas Supply, que no tenía establecimiento en São Paulo, se enviaba a Río de Janeiro (Distrito Federal), donde se recaudaban los respectivos tributos. Concluye el magistrado diciendo que "mejor aclarado el supuesto de los autos, tras conocer los recursos interpuestos a la sentencia del tribunal superior de fls. 268 y ante las sentencias traídas a colación, dictadas en los recursos extraordinarios n.ºs 20.033, 20.403 y 15.606 (recursos) se ha de concluir que no se produjeron dos operaciones, en las que se devengaba el impuesto sobre las ventas y consignaciones, previsto en el citado título legal, lo que constituiría un *bis in idem*. De esta forma, carecía de la acción ejecutiva promovida por la hacienda del estado"» En los recursos referidos por el magistrado Barros Barreto prevaleció el siguiente voto del magistrado Orozimbo Nonato: «La parte, en los recursos de fls., alega que la sentencia recurrida chocó con decisiones de este mismo Tribunal y produjo prueba en el sentido de que el Supremo Tribunal Federal había entendido, además en una serie de sentencias, que el impuesto sobre las ventas y consignaciones se paga en el lugar donde se produce la mercancía y no en el lugar de destino, no en las filiales. Es exacto que el Tribunal de São Paulo entendió que la mercancía se encontraba, no en tránsito, sino en depósito. No obstante, la verdad es que el Supremo Tribunal, de nuevo, ha considerado que se paga el impuesto en el lugar de fabricación del producto. No ha lugar para el pago en el depósito. Sería un *bis in idem* y, en ese sentido, realmente hay una serie de sentencias del Supremo Tribunal, con las que choca la sentencia recurrida».

De esta forma, el Tribunal confirmó que la regla prohibitiva de *bis in idem* comporta una doble forma de aplicación y enfoque: tanto desde su *perspectiva hipotético-abstracta* (extraída de la superposición de normas generales y abstractas), como desde su *perspectiva exegetico-concreta* (obtenida de la construcción equivocada de norma individual y concreta que implica la doble *exigencia* de un determinado y único tributo *establecido*).

En el RE n.º 61.656/PR, cuyo magistrado ponente es BARROS MONTEIRO, con fecha de 02.04.68, de la sección primera, se trataba la posibilidad de que la legislación estatal de Paraná exigiera el pago del impuesto del sello, sobre los contratos firmados con la Administración del Estado, cuando la legislación federal ya preveía un impuesto de timbres que recaía sobre la misma situación. El Tribunal, entendiendo aplicable el principio del *non bis in idem* a las situaciones de doble imposición por entes políticos diferentes, sobre una misma materia, impidió la exigencia del impuesto del estado.

En 1974, el STF tuvo la oportunidad de reconocer la violación de la prohibición de *bis in idem* en una situación de doble imposición por un mismo ente federado, con relación al tributo autodenominado tasa, que se había establecido como un incremento del impuesto sobre circulación de mercancías (ICM, según sus siglas en portugués) en la sentencia del magistrado ponente Aliomar BALEEIRO (RE 77.131/AM, j. 18.09.74). Según su voto «nunca puede ser constitucional, en el sistema de 1969, *bis in idem* del ICM, porque su tipo máximo es uniforme y lo ha fijado el Senado en los términos del § 5.º del artículo 23 de la Constitución Federal». Además, «en el caso de autos, Amazonas enmascaró como tasa una segunda aplicación del ICM, que, sumada a la primera, supera el tope máximo fijado por el Senado. Este fin inconstitucional es el motivo de la falsa tasa».

En el RE n.º 146.739, el STF se pronunció sobre la constitucionalidad de la denominada contribución social sobre el beneficio neto (CSLL, según sus siglas en portugués). En esta ocasión, se discutió la idoneidad de esa exacción por poseer idénticos hecho imponible y base imponible que el impuesto sobre la renta, lo que

conduciría a la violación del artículo 154, I de la Carta⁴². El Tribunal entendió que no existe vicio en la exigencia de la CSLL, ya que lo determinado en el artículo 154, I, se dirige al legislador infraconstitucional y, en este caso, la Constitución contempla tanto el impuesto sobre la renta como en la contribución social sobre el beneficio neto, lo que excluiría el alegado vicio de inconstitucionalidad.

Como se desprende del voto del magistrado Ilmar GALVÃO, la orientación del Tribunal fue en el sentido de prestar una lectura restrictiva del contenido y alcance de la prohibición de *bis in idem* del artículo 154, I, ya que, en palabras del magistrado en cuestión, «no se puede ver inconstitucionalidad en el hecho de que el hecho imponible y la base imponible de la contribución objeto de análisis sean idénticos a los del impuesto sobre la renta y el programa de integración social [PIS, según sus siglas en portugués]. Por el simple motivo de que no hay, en la Constitución, ninguna norma que vede que recaigan tanto el impuesto como la contribución sobre el mismo hecho imponible, ni que prohíba que los dos tributos tengan la misma base imponible. Lo que veda la Carta, en el artículo 154, I, es crear un impuesto que tenga un hecho imponible y una base imponible propios de los impuestos en ella relacionados. Lo que prohíbe el artículo 195, § 4.º, es establecer cualquier otra contribución, a efectos de la seguridad social, sobre los fenómenos económicos descritos en los incisos I, II y III del párrafo introductorio, que sirven de hecho imponible de la contribución objeto de estudio. No se puede extraer de la norma del artículo 154, I, un principio constitucional extensivo a todos los tributos (...)»⁴³.

⁴² Art. 154. La Unión podrá establecer:

I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución.

⁴³ La imposibilidad de aplicarse la prohibición del artículo 154, I, de la Carta a los tributos que contienen previsión constitucional expresa también fue objeto de debate en el enjuiciamiento de la ADI n.º 1.417 (en la que se juzgaba la constitucionalidad del PIS, previsto en el artículo 239 de la Constitución), en la que el magistrado Sepúlveda PERTENCE expresó lo siguiente: «Dejo claro que estoy de acuerdo con el voto del eminente magistrado ponente no por la interpretación que se dio, y que acaba de recordar el magistrado MOREIRA ALVES, al artículo 195, § 4.º de la Constitución, sino por entender que, en el caso, no se aplican los artículos 154, I y 195, § 4.º (que remite al art. 154, I), porque el PIS/PASEP es una contribución más que prevista por la propia Constitución, mediante remisión, parcial, a la ley anterior, así, constitucionalizada». En el mismo sentido, el magistrado GALLOTI afirmó: «Pero, como ya tuve ocasión de resaltar con relación a la asentada cautelar, la restricción del artículo 154, I, en concordancia con el artículo 195, § 4.º, ambos de la Constitución, solo condiciona la creación de las exacciones que no están previstas en ella, lo que no es el caso de la destinada al PIS/PASEP, expresamente autorizada en el artículo 239, y sus párrafos, de la Ley Fundamental».

En la ADI n.º 939 el STF juzgó la constitucionalidad del impuesto provisional sobre movimientos financieros (IPMF, según sus siglas en portugués). De la misma forma que en la sentencia anterior, el STF abordó el tema del *bis in idem* como regla puntualmente prevista en el seno del artículo 154, I de la Constitución, dedicándose a debatir la extensión de la interdicción del *bis* que contiene. Refiere el magistrado Marco Aurélio MELLO en este caso: «Señor presidente, dije que estamos ante un impuesto que no se armoniza, que no pertenece, por sus propias peculiaridades, al campo tributario. Me refiero al artículo 154. Vuelvo sobre él para subrayar que contiene la garantía de la no acumulación y que excluye el *bis in idem* considerados hecho imponible o base imponible alusivos a otros tributos previstos en la propia Constitución».

Según el magistrado Marco Aurélio MELLO, el hecho imponible del IPMF se superpondría, en diversas ocasiones, al del impuesto sobre operaciones financieras, al del impuesto sobre la renta y al del impuesto sobre la circulación de mercancías y, por ello, debería ser rechazado⁴⁴. No obstante, el Tribunal afirmó la constitucionalidad de la exacción, basándose en que, en primer lugar, todos esos tributos poseen una materialidad distinta y, en segundo lugar, que las prohibiciones de bitributación⁴⁵ del artículo 154, I «se dirigen a la ley complementaria⁴⁶, cuando crea un tributo no previsto

⁴⁴ Señala el magistrado: «La cuestión que debe abordar el Tribunal, relativa al hecho imponible de ese tributo, en esencia, se refiere a los movimientos financieros, en sí —y creo que nadie satisface obligaciones reservando en casa dinero en metálico suficiente— lleva a concluir que hay implicados hechos imposables de otros tributos. En cuanto al impuesto sobre operaciones financieras, pienso que no hay lugar a dudas al respecto; con relación al impuesto sobre circulación de mercancías, al buscar en el banco el dinero en efectivo para satisfacer el importe de las mercancías, el importe del tributo, el contribuyente estará pagando, también, sobre esas mismas cantidades, el impuesto sobre circulación de mercancías y servicios, y lo mismo sucede con el impuesto sobre servicios. Con referencia al impuesto sobre la renta, los trabajadores en general y los funcionarios públicos no cobran en metálico. Sobre esas sumas recae el impuesto sobre la renta y se produce el crédito en las respectivas cuentas, incluso teniendo en vista la necesidad de que se adopten medida de seguridad. Por lo tanto, a partir del momento en que obtienen los importes, pagarán sobre la base el impuesto sobre la renta y el impuesto provisional sobre movimientos financieros».

⁴⁵ «Bitributación» fue el término utilizado por el magistrado Sydney, al que no oponemos crítica puesto que, como entendemos, esta terminología designa tan solo el fenómeno de la doble imposición, que puede admitirse o no según las reglas de conformación del sistema.

⁴⁶ La ley complementaria se destina a complementar la Constitución, para aprobarlas es necesario un quórum especial, ya que es necesario que se aprueben por mayoría absoluta. No hay relación de jerarquía entre las leyes ordinarias y las complementarias, sino una reserva material constitucional. Son similares a las leyes orgánicas en España.

en la propia Constitución (inciso I del artículo 154), es decir, cuando la Unión ejerce su competencia legislativa tributaria residual». Sobre este punto, aclara el magistrado Sydney SANCHEZ que «cuando se reforma [mediante enmienda constitucional] la Constitución y esa reforma autoriza la creación de un tributo nuevo, no se aplica la norma en cuestión». Como el IPMF se estableció mediante enmienda constitucional, no se aplica, por lo tanto, el artículo 154, I⁴⁷ 48.

⁴⁷ En palabras del magistrado Sydney SANCHEZ, «parafraseando al maestro Geraldo ATALIBA, la materialidad del hecho imponible del impuesto sobre la renta es que alguien reciba rentas; la del IOF sobre movimientos financieros es que alguien ceda, liquide o rescate título o inversión financiera y, por último, la materialidad del hecho imponible del IPMF es alguien mueva recursos a través de cuentas bancarias (débitos). Son, por lo tanto, hechos imponibles distintos, de tributos distintos».

⁴⁸ No obstante, esta sentencia fue de extrema importancia para el Derecho tributario en la parte en que acoge la tesis de que una enmienda constitucional originaria en materia tributaria también puede ser inconstitucional, cuando comprometa alguna de las cláusulas inderogables del artículo 60 de la Constitución. Dice la sentencia en su resumen: «Derecho constitucional y tributario. Acción Directa de Inconstitucionalidad de enmienda constitucional y ley complementaria. IPMF. Impuesto provisional sobre el movimiento o la transmisión de valores y de créditos y derechos de naturaleza financiera (IPMF). Artículo 5, párr. 2, 60, párr. 4, incisos I y IV, 150, incisos III, b), y VI, a), b), c) y d) de la Constitución Federal. 1. Una enmienda constitucional, emanada, por lo tanto, del Constituyente derivado, que viola la Constitución originaria, puede ser declarada inconstitucional, por el Supremo Tribunal Federal, cuya función primordial es la de guardar la Constitución (art. 102, I, a), de la CF). 2. La Enmienda Constitucional n.º 3, de 17.03.1993, que, en el artículo 2 autorizó a la Unión a establecer el IPMF, incide en vicio de inconstitucionalidad, al disponer, en el párrafo 2 de esa disposición, que, con relación a dicho tributo, no se aplica "el art. 150, III, b) y VI" de la Constitución, porque, de esa forma, violó los siguientes principios y normas inmutables (solo estos, no otros): 1. - el principio de anterioridad, que es garantía individual del contribuyente (art. 5, párr. 2, art. 60, párr. 4, inciso IV y art. 150, III, b) de la Constitución); 2. - el principio de inmunidad tributaria recíproca (que impide a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios establecer impuestos sobre el patrimonio, rentas o servicios unos de los otros) y que es garantía de la federación (art. 60, párr. 4, inciso I, y art. 150, VI, a), de la CF); 3. - la norma que, al establecer otras inmunidades impide la creación de impuestos (art. 150, III) sobre: b): templos de cualquier culto; c): patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluidas sus fundaciones, los sindicatos, las instituciones educativas y de asistencia social, sin ánimo de lucro, cumplidos los requisitos de la ley; y d): libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión; 3. En consecuencia, también es inconstitucional la Ley Complementaria n.º 77, de 13.07.1993, sin reducción de textos, en los puntos en que determinó el devengo del tributo en el mismo año (art. 28) y no reconoció las inmunidades previstas en el artículo 150, VI, a), b), c) y d) de la CF (arts. 3, 4 y 8 del mismo título, LC n.º 77/93). 4. Se estima la Acción Directa de Inconstitucionalidad precedente, en parte, a estos efectos, por mayoría, en los términos del voto del ponente, que se mantiene, con relación a todos los contribuyentes, con carácter definitivo, la medida cautelar, que había suspendido el cobro del tributo en 1993».

Ya 2001, en el RE – AgR n.º 275.356/SP, del magistrado ponente Maurício CORRÊA, j. 20.02.01, la sección segunda analizó la cuestión relativa a saber si la no corrección de los créditos contabilizados de ICMS de la empresa, en el contexto de la no acumulación de dicho tributo, en un entorno inflacionario, vulnera el axioma prohibitivo de *bis in idem*. Aunque venció la tesis de la inexistencia del derecho de corrección monetaria, el voto vencido del magistrado Marco AURÉLIO fue de gran valor para el desarrollo del postulado, pues identifica la íntima relación entre la prohibición de *bis in idem* y la técnica de la no acumulación.

En efecto, desde la bien expuesta óptica del magistrado, los créditos y débitos que se contraponen en materia de ICMS, mes a mes (especialmente en período de inflación, cuando más se notan los efectos corrosivos de la desvalorización monetaria), deben mantener su valor real para que no se cree una incoherencia: la corrección de los débitos, por parte del Estado, sin la correspondiente corrección de los créditos, por parte del contribuyente. La pérdida del valor de los créditos propios de la no acumulación redundaría, en el mes siguiente, en un aumento de tributo sin ley que lo prevea y, principalmente, implicaría que el Estado gravara importes ya tributados en las fases anteriores de la cadena productiva, con vulneración del principio *ne bis in idem*.

Desde el punto de vista técnico, es importante conocer la posición del magistrado Marco Aurélio MELLO que admite el supuesto de violación de la prohibición de *bis in idem* en el contexto de un único tributo, de forma distinta de las situaciones hasta ahora analizadas, que examinan la violación de la máxima a partir de la comparación entre dos exacciones. De ello se extrae la lección —necesaria según nuestra opinión— según la cual la no acumulación constituye, *per se*, una regla constitucional puntualmente impeditiva de *bis in idem*, en lo que concierne a la posibilidad de una nueva imposición sobre una base imponible ya gravada con anterioridad.

No obstante, en el fondo, no triunfó la posición del magistrado Marco Aurélio MELLO, pero no por el rechazo del argumento de violación del *bis in idem*, más bien por la afirmación formal de que «(...) no existe derecho a la corrección monetaria de los créditos de ICMS, si la ley del estado que establece el tributo no dispone nada al respecto» (voto del magistrado Maurício CORRÊA).

Más recientemente, en la ADI n.º 3128/DF, de 25.5.2004, de la magistrada ponente Ellen GRACIE, y con ponencia en segunda instancia del magistrado César PELUSO, en el pleno del Tribunal, se invocó y apreció el principio *ne bis in idem* y en la sentencia de segunda instancia que versaba sobre la polémica posibilidad de sujetar los rendimientos de los funcionarios a la contribución a la seguridad social, introducida mediante enmienda constitucional. El Tribunal consideró constitucional la exacción, excluyendo varios argumentos —entre ellos la alegación de violación de la prohibición de *bis in idem*, consistente en la circunstancia de que el tributo recaería sobre la misma base imponible del impuesto sobre la renta—, para, con base en los artículos 154, I concordante con el 195, § 4.^{o49}, decir que las limitaciones impuestas por la Constitución

⁴⁹ Art. 195. La seguridad social estará financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, y de las siguientes contribuciones sociales: (Véase Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

I - del empleador, la empresa y la entidad equiparada a ella en la forma de la ley, que recaigan sobre: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) la nómina y demás rentas de trabajo pagadas o abonadas, por cualquier concepto, a la persona física que le preste servicio, aunque no haya vínculo laboral; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

b) los ingresos o la facturación; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

c) el beneficio; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

II - del trabajador y los demás afiliados a la seguridad social, sin que recaiga contribución sobre la jubilación y pensión concedidas por el régimen general de de la seguridad social de que trata el art. 201; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

III - sobre los ingresos de juegos de azar.

IV - del importador de bienes o servicios del exterior, o de quien la ley equipare a él. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).

§ 1.º - Los ingresos de los Estados, el Distrito Federal y los Municipios destinados a la seguridad social constarán en los respectivos presupuestos, sin integrar el presupuesto de la Unión.

§ 2.º - La propuesta de presupuesto de la seguridad social se elaborará de forma integrada por los organismos responsables de la salud, seguridad social y asistencia social, teniendo en cuenta las metas y prioridades establecidas en la ley de directrices presupuestarias, asegurada a cada área la gestión de sus recursos.

§ 3.º - La persona jurídica que tenga deudas con el sistema de seguridad social, según lo establecido en ley, no podrá contratar con el Poder Público ni recibir de él beneficios o incentivos fiscales o crediticios. (Véase Medida Provisional n.º 526, de 2011) (Véase Ley n.º 12.453, de 2011).

§ 4.º - La ley podrá determinar otras fuentes destinadas a garantizar el mantenimiento o la expansión de la seguridad social, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 154, I.

§ 5.º - No podrá crearse, aumentarse o ampliarse ningún beneficio o servicio de la seguridad social, sin la correspondiente fuente de financiación total.

§ 6.º - Las contribuciones sociales a las que se refiere este artículo solo podrán exigirse una vez transcurridos noventa días desde la fecha de publicación de la ley que las haya creado o modificado, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 150, III, b).

§ 7.º - Están exentas de cotizar a la seguridad social las entidades benéficas de asistencia social que cumplan los requisitos establecidos en ley.

§ 8.º El productor, el socio, el mediero y el arrendatario rurales y el pescador artesanal, así como sus respectivos cónyuges, que ejerzan sus actividades en régimen de economía familiar, sin ser empleados permanentes, cotizarán a la seguridad social mediante la aplicación de un tipo de gravamen sobre el

a la introducción de nuevas fuentes de financiación de la seguridad social se refieren solo al legislador infraconstitucional y no al constituyente derivado.

Pese a ello, nos parece que la solución adoptada por el Tribunal no fue apreciada de forma adecuada a la luz de la prohibición de *bis in idem*. No con relación al impuesto sobre la renta —en el que la interpretación dada a los artículos 154, I y 195, § 4.º no merece reparo—, sino con relación a la naturaleza específica de la contribución a la seguridad social del funcionario y prohibición del *bis* que puntualmente encierra.

En efecto, nos parece que la contribución a la seguridad social posee una ontología jurídica propia, conformada por la circunstancia de que el funcionario debe cotizar por un período X para, a partir de ahí, tener derecho a un beneficio Y, de forma que la contraprestación es consecuencia lógica e indisoluble de la prestación y, en esa medida, la propia naturaleza jurídica de la exacción es retributiva, de forma que, nos parece, que la tesis de violación del principio *ne bis in idem* prosperaría.

Ahora bien, si el tiempo de cotización es el que define el marco a partir del que el beneficiario pasa a disfrutar el beneficio y deja de cotizar, el transcurso del tiempo es la contrapartida de ese deber, que establece el momento en el que cesa la cotización y comienza la retribución. La cuantía de esa retribución es indiferente, tanto que puede variar según el caso. No obstante, la nota que la identifica es la totalización del tiempo de cotización para tener derecho a la retribución. Dentro del esquema hasta entonces

resultado de la comercialización de la producción y tendrán derecho a los beneficios en los términos de la ley. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998).

§ 9º Las contribuciones sociales previstas en el inciso I del párrafo introductorio de este artículo podrán tener tipos de gravamen o bases imponibles diferenciadas, en razón de la actividad económica, la utilización intensiva de mano de obra, del tamaño de la empresa o la condición estructural del mercado de trabajo. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 47, de 2005).

§ 10. La ley definirá los criterios de transferencia de recursos al sistema único de salud y las acciones de asistencia social de la Unión con los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como de los Estados con los Municipios, observada la respectiva contrapartida de recursos. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998).

§ 11. Se prohíbe la concesión de condonación o amnistía de las contribuciones sociales de las que tratan los incisos I, a), y II de este artículo, para débitos por importe superior al fijado en ley complementaria. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998).

§ 12. La ley definirá los sectores de actividad económica para los que las contribuciones impuestas en conformidad con los incisos I, b); y IV del párrafo introductorio, serán no acumulativas. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).

§ 13. Se aplica lo dispuesto en el § 12 incluido el supuesto de sustitución gradual, total o parcial, de la contribución impuesta en la forma establecida en el inciso I, a), por la que recae sobre los ingresos o la facturación. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).

vigente, el sujeto pasivo cotizaba con X, hasta tener derecho al beneficio. Si se exige una nueva cotización, habrá *bis in idem* con la ya pagada en cuantía suficiente para exonerarle en la época propia, en forma de ecuación actuarial propia entonces vigente y a la luz de la ley y período hasta entonces exigidos para ello (dentro de un ciclo completo que terminó en la fecha de la jubilación). Es como si a un conductor que ha pagado el correspondiente peaje por utilizar una autopista, se le exigiera de nuevo el pago, sin tener en cuenta el pago realizado.

En este contexto, son oportunas las consideraciones del magistrado Celso de MELLO, cuando afirma que «el régimen contributivo es, por esencia un régimen donde eminentemente (...) debe haber, de forma necesaria, correlación entre coste y beneficio». Por lo tanto, viola la prohibición de *bis in idem* la exigencia de una cotización sin tener en cuenta la circunstancia de que dicha cotización ya haya sido liquidada mediante su pago dentro de un ciclo contributivo completo, apto para propiciar la exoneración y la percepción exclusiva de la retribución. El cambio de este escenario jurídico es perfectamente posible de cara al futuro, como de hecho ha ocurrido desde que se introdujo la enmienda en cuestión; lo que no se admite es la doble imposición que, ignorando la naturaleza propia de la exacción, exige una contribución ya aportada en cuantía suficiente para propiciar la exoneración. De esta forma, en la práctica, se produce la confiscación de las cotizaciones anteriores, con idéntica ofensa del texto constitucional».

Creemos que de esta forma hemos reflejado una buena noción del alcance de la prohibición de *bis in idem* en la Corte Suprema brasileña, en sus más variadas formas y campos de aplicación. Aún hay otras sentencias del STF en materia tributaria que por ahora no referimos, bien porque serán objeto de estudio en apartados propios, bien porque —entendemos— no contienen argumentos distintos a los hasta aquí exhibidos.

3. La prohibición de *bis in idem* como regla o como principio

La prohibición de *bis in idem* puede asumir tanto la característica de regla como la de principio, de acuerdo con la forma con la que se haya introducido o

desarrollado en un determinado sistema. De esta forma, es imprescindible, ver el perfil de cada uno de estos conceptos, para identificar la naturaleza del postulado en estudio.

CANOTILHO⁵⁰, en el intento de facilitar la identificación de uno u otro, ofrece una lista de características diferenciales entre los dos conceptos:

a) *grado de abstracción*: más elevado en los principios y reducido en las reglas;

b) *grado de determinabilidad* en la aplicación del caso concreto: por su indeterminación, los principios necesitan que el legislador o el juez los concrete, mientras las reglas pueden aplicarse de forma inmediata;

c) *carácter de fundamentabilidad en el sistema* de las fuentes de derecho: los principios desempeñan un papel fundamental en el ordenamiento jurídico, por su posición jerárquica e importancia estructuradora, mientras las reglas se encuentran en una posición jerárquica comparativamente inferior;

d) *proximidad de la idea de derecho*: los principios están radicados en las exigencias de Justicia o en la idea de derecho (Larenz); las reglas son funcionales;

f)⁵¹ *naturaleza normogénica*: los principios tienen la aptitud de fundamentar la creación de reglas.

Para ALEXY, el punto nodal de la distinción entre reglas y principios está en que los principios ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas dadas. Por lo tanto, se constituyen como «mandatos de optimización» y pueden cumplirse en diferentes grados. Las reglas, por el contrario,

⁵⁰ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional*. 5.ª ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 172 y ss.

⁵¹ En el original no constó, por error, la letra *e*.

prescriben de forma imperativa una exigencia y solo admiten las posiciones de observancia o inobservancia⁵².

CANOTILHO además destaca que los *principios* coexisten, las *reglas* antinómicas se excluyen. En los *principios* hay lugar para sopesar intereses o ideologías, y cabe indagar su importancia, peso o valía; en las *reglas*, o estas son válidas, y deben ser cumplidas en sus justos términos o no tienen validez (es la lógica del todo o nada).

El ilustre jurista luso pondera que todo sistema jurídico requiere, para su correcto funcionamiento, la coexistencia de reglas y principios, sin los que se incide en peligrosos errores. Así afirma: «um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduzir-nos-ia a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – legalismo – do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas»⁵³. Sería un sistema «seguro», aunque insubsistente; el sistema se sofocaría. Por otro lado, «o modelo ou sistema baseado exclusivamente em princípios (ALEXY: Prinzipien-Modell des Rechtssystems) levar-nos-ia a conseqüências também inaceitáveis. A indeterminação, a inexistência de regras precisas, a coexistência de princípios conflitantes, a dependência do "possível" fático e jurídico, só poderiam conduzir a um sistema falho de segurança jurídica e tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema»⁵⁴.

Según León VILLALBA, la prohibición de *bis in idem* cumple una doble función: en primer lugar, constituye un criterio organizativo-integrador, como expresión de determinados valores; y, en segundo lugar, dota de fundamento a una serie de mecanismos técnicos básicos en la resolución de conflictos jurídicos, tanto materiales, como procesales. Ambas ideas en conjunto le confieren el carácter de principio general. Adoptando los términos utilizados en la lección de GARCÍA DE ENTERRÍA, el autor

⁵² ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 86.

⁵³ CANOTILHO. *Direito...*, p. 174-175.

⁵⁴ CANOTILHO. *Direito...*, p. 175.

afirma que esta prohibición, la que subyace a un sentido material y formal de justicia, es principio en sentido ontológico, porque informa las instituciones en las que se manifiesta; es general, porque procede de una estimación objetiva y social, no de la apreciación retórica y singular de una supuesta justicia del caso concreto, de forma que, aunque una o varias leyes lo acojan positivamente, este será de aplicación incluso en los casos en los que no exista una regulación expresa⁵⁵.

En sintonía con el criterio del autor, pensamos que la prohibición de *bis in idem* puede funcionar como principio o como regla, conforme el uso que se le dé. De esta forma, no hay duda de que, en su vertiente procesal, adjetiva, como efecto preclusivo y fundamento de cosa juzgada, la prohibición de *bis in idem* aparece como un límite objetivo. Se presenta como regla cuya transgresión es fácilmente comprobable. Posee un sentido concreto y específico capaz de permitir un juicio de conformidad o disconformidad. Así, cuando se impide que se enjuicie una segunda demanda —o que se instaure un segundo proceso administrativo— para castigar un mismo hecho ya juzgado y absuelto o condenado, está expresándose una regla de conducta clara (en el modal prohibido) y de simple cumplimiento.

Se ve claramente que, en esta condición, la prohibición de *bis in idem* se presenta como un instrumento, una herramienta al servicio de un fin. Al impedir, de forma unívoca e incontestable que se instaure una nueva persecución de un mismo ilícito, o un litigio sobre los mismos hechos, se quiere preservar la estabilidad en las relaciones jurídicas. El límite objetivo sirve a la consecución del fin/valor seguridad jurídica⁵⁶.

⁵⁵ Ob. cit., p. 386.

⁵⁶ «- Conteúdos da segurança jurídica. Há pelo menos cinco conteúdos do princípio da segurança jurídica: 1 - certeza do direito (e.g.: legalidade, irretroatividade); 2 - intangibilidade das posições jurídicas (e.g.: proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); 3 - estabilidade das situações jurídicas (e.g.: decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); 4 - confiança no tráfego jurídico (e.g.: cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); 5 - tutela jurisdicional (e.g.: direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança e o habeas corpus). O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária» (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 872).

Por otro lado, en su vertiente sustantiva, tenemos que la prohibición de *bis in idem* puede presentarse como principio o como regla. Es regla pues se le otorga el poder de objetivo de impedir que se impongan dos sanciones ante un mismo hecho. Es regla también en el sentido de que, positivamente, impide la creación de una doble imposición tributaria idéntica.

En el primer caso (prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador), cuando se afirma que una única conducta comporta una única sanción, evitándose la posibilidad de superponer cualquier otra sanción, la prohibición de *bis in idem* se presenta como prescripción de fácil comprensión y objetiva verificación: o se está ante un único castigo para un determinado hecho o se ha violado la prohibición de *bis in idem*. Al verificarse la imposición de dos o más sanciones, se tendrá la certeza de que se ha violado la regla, de que se excedió el límite objetivo «uno». Un ejemplo de ello es la *Súmula* n.º 19 del STF⁵⁷, que expresa la imposibilidad de doble sanción.

También en el ámbito sancionador, la prohibición de *bis in idem* puede presentarse como regla establecida para el fin específico de resguardar el valor proporcionalidad. Es lo que se da, a modo de ejemplo, en las disposiciones penales que regulan el concurso ideal de delitos (en Brasil, artículo 70 del Código Penal), que impide la simple suma de penas cuando el agente, mediante una única acción u omisión, comete dos o más delitos, idénticos o no, que determina la aplicación de la más grave de las penas posibles o, si son iguales, solamente una de ellas, aunque aumentada, en cualquier caso, de un sexto a la mitad.

En el segundo caso, en el ámbito material tributario (en su vertiente sustantiva), la prohibición de *bis in idem*, de un modo general, se presenta meramente como valor/principio, que expresa los anhelos de política fiscal para la consecución de los fines de transparencia, simplicidad, comodidad y moderación. En este sentido, aunque no sea vinculante y comporte respeto en varios grados, tiene una innegable función normogénica, que orienta la actividad legislativa con el fin de evitar, en la medida de lo posible, la superposición tributaria.

⁵⁷ Dice la *Súmula* n.º 19 que «es inadmisibles una segunda sanción a un funcionario público, basada en el mismo proceso en el que se fundó la primera».

Sin perjuicio de ello, la prohibición de *bis in idem* asume el carácter de regla en disposiciones constitucionales puntuales que expresan interdicciones concretas del *bis*, de modo imperativo e ineludible. Es lo que se desprende, por ejemplo, del artículo 154, I de la Constitución brasileña, de forma expresa, con relación a los impuestos⁵⁸.

En el ámbito tributario interno, su expresión como regla dependerá de la configuración del sistema de distribución de competencias existente en cada modelo constitucional. En sistemas rígidos, como el brasileño, el reparto de las competencias impositivas trazado en la Constitución recorta el poder atribuido a cada esfera de imposición tributaria, bien prohibiendo, bien previendo situaciones de duplicidad impositiva, en el contexto del mismo o distinto ente federado. En el modelo rígido de reparto de competencias tributarias no existen poderes implícitos. Todo poder tributario es expreso y emana de la Constitución, de modo que, *contrario sensu*, afirmar un poder implica negar el mismo poder a todos los demás casos y entes. En este sentido, la simple enunciación de las competencias impositivas ya implica, *per se*, una regla prohibitiva de *bis in idem*, excepto previsión constitucional expresa —nunca implícita— en sentido contrario. Al otorgar el poder de establecer una determinada exacción a un ente concreto, el constituyente delimita el uso de ese poder por el destinatario de dicha competencia, al tiempo que veda, de forma implícita, el uso de la misma facultad a los demás entes federados, de lo que se deriva que, en el contexto de los sistemas rígidos de reparto de competencias *el silencio* constituye regla impeditiva de *bis in idem*.

Por último, es inequívoco que la prohibición de *bis in idem* asume la condición de principio en contextos como el del Derecho internacional. En este ámbito, se presenta como valor elevado al más alto nivel jerárquico, fundamentando declaraciones de derechos del hombre, pactos y tratados internacionales que traducen la voluntad común de prohibir la doble persecución penal, la doble sanción o incluso la doble imposición de las rentas. Su fuerza normogenética es incuestionable, ya que induce a vincular a Estados soberanos que de forma libre y espontánea expresan el rechazo de la idea de exigir dos veces lo mismo, tanto en busca de seguridad como de proporción. La

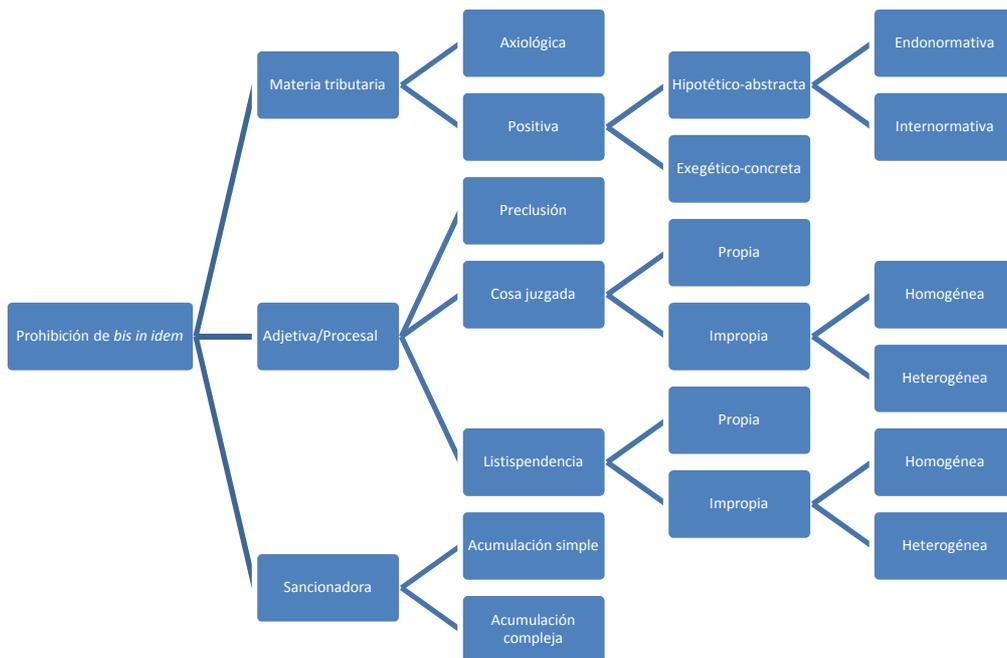
⁵⁸ Art. 154. La Unión podrá establecer:

I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución.

prohibición de *bis in idem* funciona, en este contexto, como estándar, fundado en la idea de justicia⁵⁹.

4. Campos de aplicación y perspectivas de análisis de la prohibición de *bis in idem*

A partir del análisis del origen y la evolución de la prohibición de *bis in idem*, concebimos la siguiente estructura del axioma, consideradas sus múltiples perspectivas de análisis en el ámbito del Derecho interno⁶⁰, dentro de las áreas técnicas aquí tratadas (Derecho tributario, procesal tributario y sancionador tributario):



Para entender mejor el esquema, lo explicaremos, punto por punto.

4.1 Prohibición de *bis in idem* materia tributaria

⁵⁹ «Como princípio geral, o *ne bis in idem* é, pois, expressão de valores axiológicos do ordenamento jurídico. É uma exigência estrutural do próprio sistema ao qual se refere, evolui com este e tem, ainda, "a potencialidade de conduzir a novas situações"» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 33).

⁶⁰ Ya que el presente trabajo no abarca el Derecho internacional.

La prohibición de *bis in idem* puede analizarse en el contexto del Derecho material y del Derecho adjetivo/procesal, instrumental para la realización del Derecho sustantivo. Aquí nos referimos a las reglas tributarias en sí, por lo tanto, al Derecho material tributario.

4.1.1 Axiológica

La perspectiva axiológica se refiere a la prohibición de *bis in idem* como valor —expresivo de las exigencias de política fiscal de transparencia, comodidad, moderación y simplicidad— orientador de la actividad legislativa y exegética. Se refiere a la aplicación de la máxima con independencia de que haya previsión normativa específica, basada exclusivamente en los valores antes mencionados que orientan: a) la actividad legislativa, con vistas a la creación de sistemas que, en la medida de lo posible, eviten la superposición impositiva; y b) la actividad exegética, dirigiéndola, vectorialmente, al rechazo de soluciones hermenéuticas que validen la superposición de imposiciones siempre que esta no esté determinada de forma inequívoca.

4.1.2 Positiva

La perspectiva positiva de la prohibición de *bis in idem* se refiere a las reglas puntualmente establecidas en el seno de la distribución constitucional de competencias tributarias mediante las cuales se prohíbe de forma imperativa la superposición de imposiciones en determinadas circunstancias. Se refiere a normas cuyo grado de abstracción es bajo, en el modal prohibido y de cumplimiento obligatorio que conforman el valor *ne bis in idem* y constituyen mecanismos objetivos para su protección.

4.1.2.1 Hipotético-abstracta

Hipotético-abstracta es la perspectiva que se refiere a las interdicciones verificadas en el plano abstracto de los hechos imposables, mediante el examen de prohibiciones puntualmente verificadas en ellos de forma expresa (prohibición puntual de la doble imposición) o tácita (como es el caso de cuando se otorga una determinada

competencia tributaria a un ente federado para, implícitamente, negar el ejercicio de esa misma competencia a los demás entes).

4.1.2.1.1 Internormativa

Cuando la prohibición de *bis in idem* deriva del contraste de dos o más disposiciones normativas el análisis se denomina internormativo.

A modo de ejemplo, puede citarse el artículo 155, § 3.º de la Constitución brasileña, según el cual «a excepción de los impuestos de que trata el inciso II del párrafo introductorio de este artículo y el artículo 153, I y II, ningún otro impuesto podrá recaer sobre operaciones relativas a la energía eléctrica». En este caso, la prohibición de *bis in idem* se establece contraponiendo las disposiciones normativas referidas.

4.1.2.1.2 Endonormativa

Endonormativa es la perspectiva de análisis de la prohibición de *bis in idem* extraída de la hermenéutica de una única disposición, en el campo hipotético-abstracto.

Al prever que el ICMS será no acumulativo, por ejemplo, la Constitución contempla la prohibición de *bis in idem* que se extrae de la propia sistemática tributaria en cuestión, en sí misma considerada (endonormativa, por lo tanto).

4.1.2.2 Exegético-concreta

Exegético-concreta es la perspectiva de análisis que se orienta al campo de construcción de las normas individuales y concretas por parte del intérprete, al campo del análisis de los hechos imposables de las obligaciones tributarias y las eventuales exigencias dobles de tributo por parte del operador jurídico.

4.2 Prohibición de bis in idem adjetiva/procesal

En el campo procesal, las perspectivas de análisis de la prohibición de *bis in idem* evolucionaron hasta formar las instituciones hoy ampliamente consagradas de la preclusión, la litispendencia y la cosa juzgada. Las tres se refieren a situaciones distintas de repetición prohibida en el contexto del derecho procesal y su fuente es la prohibición de *bis in idem*, que derivan de sus axiomas fundadores *bis de eadem re ne sit actio* (no hay acción repetida sobre la misma cosa) y *bis de eadem re agere non licet* (no es lícito interponer acción dos veces por la misma causa). No obstante, las cuestiones que aún escapan al alcance de su regulación positiva son aquellas que, en la actualidad, analiza con ahínco la doctrina y jurisprudencia para —ampliando el alcance de la prohibición de *bis in idem*— llevar el deber de coherencia del ordenamiento a un nivel más elevado.

4.2.1 Preclusión

La preclusión, en los términos del artículo 473 del Código de Proceso Civil (CPC, según sus siglas en portugués) brasileño, supone que «se prohíbe a la parte discutir, en el curso del proceso, las cuestiones ya decididas, con relación a las cuales ya se ha producido la preclusión». De esta forma se vuelve a la prohibición de discutir de nuevo cuestiones ya superadas *en el curso* de un determinado proceso.

4.2.2 Cosa juzgada

La cosa juzgada se regula en el artículo 301, § 3.º del CPC, según el cual «existe cosa juzgada, cuando se repite una acción ya decidida en sentencia, contra la que no quepa recurso». Se vuelve así la prohibición de instaurar un *nuevo* proceso para discutir de nuevo cuestiones ya sedimentadas de manera definitiva *al cabo* de un determinado proceso.

4.2.2.1 Propia

En la forma propia nos referimos a las decisiones finales adoptadas en procesos judiciales.

4.2.2.2 Impropia

En la forma impropia, nos referimos a las decisiones finales adoptadas en procesos administrativos.

4.2.2.2.1 Homogénea

El modo homogéneo se refiere —en el ámbito de la cosa juzgada impropia (administrativa)— a la (im)posibilidad de que otro órgano reconsidere las decisiones finales de procesos administrativos, en el seno de otro proceso dentro de la propia Administración.

A modo de ejemplo, podríamos citar las situaciones en las que, por ejemplo, un determinado órgano de la Administración analiza una determinada rendición de cuentas y, al considerarla correcta, renueva el derecho a un beneficio fiscal o inmunidad (por ejemplo, una Secretaría de Desarrollo o el Ministerio de Sanidad) y otro órgano (de control de la Hacienda) liquida el tributo relativo al mismo período, instaurando nuevo proceso sin tener en consideración el análisis realizado en el proceso en el que se emitió la decisión exonerativa.

4.2.2.2.2 Heterogénea

Se refiere a la cosa juzgada impropia (administrativa) y a la (im)posibilidad de que el Ejecutivo reconsidere las decisiones finales de procesos administrativos en una esfera de poder distinta, en especial, en el ámbito judicial.

Podríamos citar, como ejemplo de la forma heterogénea, la situación en la que en el proceso administrativo se declara indebido una determinada liquidación y la Hacienda pretende considerar nuevamente la cuestión en el ámbito judicial.

4.2.3 Litispendencia

La regla de litispendencia, en los términos del artículo 301, § 3.º del mismo Código, determina que «hay litispendencia cuando se repite acción que está en curso».

Se vuelve a prohibir el doble procesamiento *paralelo* de una determinada *quaestio*, para prevenir situaciones que, en potencia, puedan generar conflictos e inseguridad⁶¹.

4.2.3.1 Propia

La litispendencia puede considerarse propia cuando el doble procesamiento se da en el seno del Poder Judicial, situación en la que la solución se dará por el simple cumplimiento de las reglas del CPC.

4.2.3.2 Impropia

Se considera impropia la litispendencia cuando al menos uno de los procesos esté en trámite en la esfera administrativa⁶².

4.2.3.2.1 Homogénea

Se denomina impropia y homogénea si ambos procesos se tramitan en la esfera administrativa.

4.2.3.2.2 Heterogénea

Es impropia y heterogénea si involucra a esferas de poder distintas (administrativa y judicial).

En los dos supuestos (forma homogénea y forma heterogénea), la falta de un reglamento positivo determinará el recurso a la prohibición de *bis in idem* para: a) evitar decisiones contradictorias; b) dar coherencia al sistema, al eliminar el factor de

⁶¹ «O *ne bis in idem* impõe, não apenas a proibição de exercício da acção punitiva após a existência de uma determinada decisão, mas, desde logo, a interdição da existência de processos paralelos – situação fortemente restritiva da liberdade e grave fator de insegurança jurídica» (RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Europeia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 149-150).

⁶² Se puede ver un ejemplo de eso en la STC 177/1999, cuando afirma que «la articulación procedimental del *ne bis in idem* (...) se orienta, esencialmente, no tan solo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos —penal y administrativo sancionador— atribuidos a autoridades de distinto orden».

inseguridad derivado del simple procesamiento paralelo de demandas interrelacionadas;
c) establecer el orden de procesamiento ante una eventual relación de perjuicio.

4.3 Prohibición de bis in idem sancionatoria

Por último, la prohibición de *bis in idem*, en el ámbito sancionador, se refiere a las infracciones tributarias y a la superposición de las penas que les corresponden. En este punto, las formas de análisis que se refieren a continuación se complementan por los marcos que figuran en el apartado denominado «Posibles soluciones frente a la potencial acumulación simultánea y sucesiva de sanciones, por la misma o distinta autoridad, dentro de un mismo o distinto poder, y su operacionalización», en el que abordamos la doble sanción simultánea, simple y compleja, así como la doble sanción sucesiva, en los modos endocrático y heterogéneo. También remitimos al lector al título denominado «Principios y técnicas de Derecho penal y la prohibición de *bis in idem*» y sus subapartados, que detallan las diversas técnicas para llevar a cabo la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador. No nos referimos a ello en este momento para evitar la repetición.

Por ahora, nos limitamos a decir que, en el campo sancionador, el análisis de la prohibición de *bis in idem* podrá realizarse en la forma simple o compleja.

4.3.1 Acumulación simple

La forma simple se refiere a la superposición de penas de idéntica naturaleza (mediante regla pecuniaria, en el contexto del Derecho tributario).

4.3.2 Acumulación compleja

La forma compleja se refiere a las acumulaciones de penas de naturaleza dispar (pecuniaria y restrictiva de derecho).

5. Funciones de la prohibición de *bis in idem*

A partir de la clasificación anterior, podemos comprobar que, en cada una de las perspectivas de análisis, la prohibición de *bis in idem* cumple una función distinta. De esta manera:

- *Ne bis in idem* material tributario (como valor): función (preponderante) de transparencia, simplicidad, moderación y racionalidad⁶³.
- *Ne bis in idem* adjetivo (procesal): función de seguridad.
- *Ne bis in idem* sancionador: función de proporcionalidad.

Esta constatación es de suma importancia para comprender mejor la institución, lo que permite identificar la orientación que ha de seguirse en el desarrollo de cada una de las dimensiones cognitivas aludidas, así como explorar los fundamentos del axioma en cada una de sus facetas.

⁶³ Aunque también pueda tener una función de proporcionalidad.

CAPÍTULO II – LA PROHIBICIÓN DE *BIS IN IDEM* Y LA TRIBUTACIÓN

Sección I

Prohibición de *bis in idem* y Derecho tributario material

1. ¿Existe una prohibición general de *bis in idem* en el Derecho tributario brasileño?

Esta es la primera cuestión que debemos suscitar antes de avanzar en el presente estudio. Para muchos, esta duda puede parecer inusitada, ya que incluso los legos en materia jurídica están acostumbrados a oír hablar de la prohibición de *bis in idem*, como algo natural, invocable en cualquier circunstancia. Además, también en la prensa, es frecuente identificar materias que, con la intención de descalificar una determinada exigencia, aluden a ella como un «*bis in idem* execrable».

Pero, desde el punto de vista técnico, ¿se puede hablar de una prohibición general de *bis in idem* en el Derecho tributario material brasileño? Nos permitimos responder ya en este momento: no en términos amplios, ilimitados. Solo en *términos relativos*. La prohibición de *bis in idem* efectivamente no es aplicable de forma general y absoluta, como determinados profesionales del Derecho pretenden. Su aplicabilidad tampoco puede negarse sin más, de forma incondicionada, en el contexto del Derecho tributario, como si se tratase de algo ajeno al campo jurídico.

Para aclarar mejor el tema, cabe trazar y retomar algunas distinciones. La primera de ellas se refiere al plano —abstracto o concreto— objeto de la investigación que se pretende emprender.

En el plano concreto, factual (relativo a la construcción de la norma individual y concreta por parte del agente jurídico, mediante la actividad de liquidación), nadie osará decir que la máxima no es aplicable. Es elemental que, por ejemplo, un tributo exigido por el Fisco y pagado por el contribuyente no puede cobrarse de nuevo. De esta manera, se trata de la mera aplicación de la regla según la cual el pago extingue la obligación tributaria. También es básico que la realización de un único hecho imponible no puede dar lugar a una doble o múltiple liquidación tributaria. La realización concreta del hecho imponible admite una única constitución del crédito por parte del Fisco, que se corresponde y agota ese nuevo evento y, por lo tanto, con interdicción del *bis*.

Son innumerables las posibilidades de invocar la prohibición de *bis in idem* dentro de la denominada *perspectiva concreta* de la prohibición de *bis in idem*. La perfecta delimitación de dichos supuestos es un campo fértil para la construcción doctrinal, como se verá a continuación^{64 65}.

No obstante, en el plano normativo/abstracto (que denominamos *perspectiva abstracta* de la prohibición de *bis in idem*), invocar la prohibición es algo mucho más delicado. En primer lugar, porque en la Constitución brasileña no existe una prohibición amplia que impida crear dos o más tributos idénticos. Existen prohibiciones concretas, pero no una regla general. Además, el sistema brasileño es pródigo en ejemplos de

⁶⁴ Como sucede en el anterior ejemplo citado relativo al cobro del Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN, según sus siglas en portugués) cuando el servicio se presta fuera de la ciudad o sede de la empresa que presta el servicio, situación en la que ambos municipios suelen invocar su derecho a constituir el crédito tributario, lo que implica la exigencia repetida del tributo, a pesar de haber un único hecho imponible.

⁶⁵ Pedro Soares Martínez, en sintonía con nuestra forma de pensar, evidencia que de la soberanía no se puede inferir la afirmación de que el poder fiscal del Estado es ilimitado: «Os poderes fiscais do Estado, mesmo os poderes soberanos, acham-se limitados, não apenas de facto mas também de Direito. E a primeira limitação decorre dos próprios fins do Estado e das vantagens que advêm da sua prossecução. O Estado não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios nem para fazer face a despesas que não se traduzam em vantagens para a respectiva comunidade. Sem dúvida que essas vantagens têm de ser apreciadas à face de critérios políticos. Mas, definidos estes, com eles terá de conformar-se o poder estadual; e terá, consequentemente, de admitir, à mesma luz, cerceamentos à sua capacidade de exigir impostos» (MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 1983. p.77-78).

tributos cuya esencia es idéntica (nos referimos al hecho imponible y la base imponible como elementos que definen esa identidad) cuyo establecimiento y cobro se entiende absolutamente regular, como, por ejemplo, el Programa de Integración Social (PIS) y la Contribución para la Financiación de la Seguridad Social (COFINS) o el Impuesto sobre la Renta (IR) y la Contribución Social sobre el Beneficio Neto (CSLL, según sus siglas en portugués)⁶⁶.

Por lo tanto, el punto de partida de la cuestión se encuentra en el hecho de que, en principio, en el ámbito del Derecho constitucional tributario brasileño, si la Constitución prevé la posibilidad establecer dos o más tributos idénticos, no hay óbice para el cobro de tales exacciones en lo que se refiere a la invocación de la prohibición de *bis in idem*. Incluso se podría decir, a partir de esta constatación, que, *a priori*, no existe en nuestro ordenamiento una prohibición general del *bis in idem* tributario en su perspectiva abstracta: todo se resume al análisis de nuestro sistema de competencias y, si el poder constituyente otorga competencia tributaria a un determinado ente y este la ejerce en los justos términos de la concesión, será irrelevante el hecho de que exista un par idéntico de dicha exacción que, al mismo tiempo, cobre el mismo u otro ente también autorizado. La doble o múltiple imposición, que llamamos *coincidencia impositiva*, ni se prohíbe, por regla general, *ni —véase— se admite, por regla general*⁶⁷.

⁶⁶ Llevando esta afirmación hasta sus últimas consecuencias, Berliri señala que el poder legislativo tiene unas posibilidades de imposición «teóricamente ilimitadas», pues se trata de un aspecto de su soberanía. Sin embargo, el autor da algunos ejemplos que, en la actualidad, ya no serían compatibles con la noción de capacidad contributiva: «Dado que su poder legislativo es teóricamente ilimitado, es evidente que el Estado puede establecer cualquier impuesto y que, por tanto, con respecto al mismo la potestad tributaria constituye un simple aspecto de su soberanía. Por consiguiente nada impide, en teoría, que el Estado conecte el nacimiento de un impuesto, en vez de a un hecho económico (posesión de un patrimonio, percepción de una renta, etc.), a un hecho físico (nacimiento o muerte de un individuo), a un acto jurídico (venta, préstamo, interdicción, inhabilitación, etc.) o a una determinada cualidad del sujeto pasivo (estado civil, raza, etcétera). Las consideraciones que inducen al legislador a decidirse por una u otra solución pueden ser muy distintas, según la función que aquél atribuya al impuesto y el momento político y económico en el que éste se establezca. Y la historia confirma de lleno tal afirmación al mostrar que el nacimiento de la obligación tributaria se ha ligado a veces (positiva o negativamente) a la pertenencia a una clase social, a una profesión, a una religión, etc.» (BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v.1 p. 184).

⁶⁷ «A igualdade fiscal, aferida pela capacidade contributiva, em princípio também não obsta a existência de dupla (ou múltipla) tributação (interna) jurídica ou económica. Com efeito, o legislador fiscal não está constitucionalmente impedido, mormente por força do princípio em análise, de estabelecer situações de dupla tributação – trate-se de dupla tributação jurídica, em que o mesmo facto tributário (idêntico quanto ao objecto, ao sujeito, ao período tributário e ao imposto) cai sob a previsão de duas normas diferentes de incidência fiscal, trate-se de dupla tributação económica, em que o facto tributário não é idêntico quanto ao sujeito, verificando-se assim diversidade de sujeitos -, já que ele não pode deixar de gozar de ampla liberdade relativamente à configuração concreta do sistema fiscal. Assim, quanto à dupla tributação jurídica, concretize-se numa acumulação de impostos autónomos ou de impostos numa relação de

No obstante, a partir de esta misma premisa, ya se puede delinear una segunda afirmación, ahora en pro de la prohibición de *bis in idem*. En nuestra Constitución, no existen poderes implícitos en lo que concierne a las competencias tributarias. De esta forma, o están perfectamente enunciadas o el ente federado tendrá prohibido el ejercicio de esta cuota de poder. En otras palabras, todo poder (tributario) emana de la Constitución y, sin fundamento específico en una determinada disposición que autorice a crear una determinada exacción, su exigencia será nula, inconstitucional y no obligará al particular. Como ya afirmó Roque CARRAZZA, «a outorga de competência tributária importa, *a contrario sensu*, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega a das demais»⁶⁸.

De ello se concluye que el *bis*, en materia normativa tributaria, solo puede existir donde el constituyente así lo permita, de forma puntual y expresa. Fuera de estas circunstancias estará prohibido, al entenderse que esa cuota de poder ya fue otorgada, ejercida y agotada por otro o por el mismo poder —mediante otra exacción que exteriorizaba en sí tanto la expresión positiva de la viabilidad de exigencia, como la manifestación de rechazo de cualquier otra pretensión idéntica— o les fue negada, genéricamente, a todos. En otras palabras, toda regla de competencia tributaria traduce un contenido positivo y, al mismo tiempo, otro negativo, que impide el ejercicio del

dependência ou acessoriedade, ela pode justificar-se plenamente, seja pela existência de pluralidade de titulares do poder tributário (estado federal, estados federados ou regiões autónomas, autarquias locais), em que teremos a chamada dupla tributação vertical ou concurso de poderes tributários, seja por razões da própria estruturação do sistema fiscal ou de técnica tributária, entre as quais se contam as que se prendem com a autonomia financeira dos diversos níveis da actual descentralização administrativa (as autarquias locais, maxime os municípios), a reclamar a consignação de determinadas receitas fiscais, caso em que estamos perante a chamada dupla tributação horizontal ou dupla tributação tout court. Por sua vez, a dupla tributação económica ou a também designada sobreposição de impostos tem sobretudo a ver com a organização (dos factores) e a estruturação da produção, a implicar a circulação dos rendimentos por diversos sujeitos tributários num mesmo período tributário, como é a situação típica da tributação dos lucros distribuídos, tributados enquanto lucros das sociedades e enquanto dividendos dos sócios. Ora, em qualquer destas situações de acumulação de impostos, o legislador goza de ampla liberdade, estando apenas impedido, por um lado, que dessa acumulação resulte uma tributação excessiva ou com carácter confiscatório e, por outro, de estabelecer duplas tributações que se revelem arbitrárias quanto ao âmbito de sujeitos abrangidos, por submeterem a uma sobrecarga fiscal determinados contribuintes e não outros com idêntica situação em termos de capacidade contributiva» (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 511-512).

⁶⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 447.

mismo poder, sin perjuicio de que pueda existir un permiso constitucional específico en sentido contrario⁶⁹.

Las garantías del contribuyente que impliquen limitaciones al ejercicio de ese poder tributario, por otro lado, constituyen un listado abierto («sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios», reza el artículo 150 de la Constitución, que se incluye en la sección precisamente denominada «De las limitaciones al poder tributario»), antagónico a la inexistencia de poderes implícitos del Estado en esta materia. Este contraste entre el elenco *numerus clausus* (de las competencias impositivas) y el elenco *numerus apertus* (de las garantías del contribuyente para la limitación de dicho poder) induce a afirmar reglas exegéticas según las cuales: 1) ante dos soluciones hermenéuticas posibles, el interprete deberá optar por la que implique el rechazo a una nueva imposición (*ne bis in idem*), la limitación del poder tributario y la preservación de la estricta legalidad; y 2) el silencio, en materia impositiva, implica prohibición del *bis*, ya que el poder tributario está confinado a lo expresado de forma positiva, legal y formal en la Constitución^{70 71}.

⁶⁹ Fantozzi comenta el tema al analizar la disposición del impuesto sobre la renta italiano que prevé, dentro de la perspectiva concreta de análisis, una interdicción de *bis in idem*, demostrando, empero, que de ahí se puede inferir un principio general, según la doctrina: «Dalla doppia imposizione internazionale si differenzia la doppia imposizione interna che se verifica quando la duplice o plurima imposizione dello stesso presupposto si realizza all'interno dello stesso ordinamento. L'art. 127 TUIR dispone che "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi". Ma tale disposizione, cui la prevalente dottrina attribuisce per tata di principio generale nel nostro ordinamento e dunque eccedente l'ambito delle imposte sul reddito in cui essa è posta, viene poi correntemente svalutata dalla giuriprudenza fino a ridurla ad un mero criterio di interpretazione in presenza di norme contrastanti, ovvero ad espressione del principio di *ne bis in idem* inteso come divieto di reiterazione di atti di imposizione in relazione allo stesso presupposto» (FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1991. p. 171).

⁷⁰ Blumenstein demuestra la necesidad de dar fuerza activa a las disposiciones constitucionales que buscan evitar la doble imposición, con la experiencia suiza, donde, aunque la Carta contenga una disposición que, seguramente, podría considerarse como de eficacia limitada (que depende de la publicación de la ley federal), la doctrina y la jurisprudencia no dudaron en extraer de ella un postulado y un mandato de eficacia concreta: «I. Contenuto e interpretazione – Nella CF, art. 46, 2.º co. si afferma che «la legislazione federale stabilisce disposizioni necessarie contro la doppia imposizione». Questa norma, secondo il suo tenore letterale contiene unicamente l'indicazione di un compito legislativo per la Assemblea federale, compito che fino ad oggi non è stato attuato, dopo che nell'anno 1885 l'Assemblea rigettò un progetto di legge in merito. Tuttavia la dottrina e la prassi sin dal principio, nell'art. 46, 2.º co. CF, hanno scorto un vero divieto costituzionale di doppia imposizione. Tale divieto però per la sua origine e per la sua posizione sistematica nella Costituzione, si può riferire solo ai rapporti giuridici di imposta intecantonale, e non invece a quelli intercomunali o internazionali. Esso infatti è in stretta connessione con le disposizioni sulla libertà di domicilio e la situazione giuridica del domicilio (CF 45 e 46, 1.º co), da cui già prima della sua ammissione nella vigente costituzione federale, la prassi di diritto costituzionale del Consiglio federale e dell'Assemblea federale avevano derivato la inammissibilità di una doppia imposizione da Cantone a Cantone.

Il Tribunale federale sin dall'inizio della sua giurisprudenza, nell'art. 48, 2° co. CF ravvisò sia un diritto costituzionale del cittadino a non essere colpito da doppia imposizione, sia anche un diritto del Cantone a vietare l'inframmettenza di un altro Cantone nel suo potere di imposizione; e perciò concesse la tutela giurisdizionale necessaria in conformità all'art. 113 n.2 e 3 della CF (cfr. STF 1, p.33; 2, p.18 come pure sotto VII). Poichè mancano le disposizioni della legge federale previste nell'art. 46, 2° co. CF, sul contenuto e l'effetto del divieto di doppia imposizione, il Tribunale federale elaborò da sè i principi fondamentali a ciò necessari. I risultati della sua giurisprudenza costituiscono così le sole norme vincolanti del diritto intercantonale della doppia imposizione» (BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1954. p. 74-76).

⁷¹ Tenemos claro que, a partir de estos presupuestos, en materia de delimitación de competencias impositivas (y de exégesis en torno a la extensión de dicha potestad), la duda y el silencio han de interpretarse como restricción/inhibición/prohibición de las pretensiones del Fisco. En otras palabras, pensamos que el contraste entre la lista cerrada de poderes tributarios y la lista abierta y extensiva de garantías del contribuyente, tal como aparecen en la Constitución de 1988 («sin perjuicio de otras garantías»), otorgan, sin necesidad de realizar digresiones históricas o doctrinales, un vector interpretativo que favorece al contribuyente en caso de duda y (re)construye positivamente en nuestro sistema la noción *in dubio contra fiscum*. Con ello, son válidas las siguientes referencias de los postulados hermenéuticos del Digesto, que se han aplicado ampliamente a lo largo de la historia: «Vem já do Direito Romano a orientação doutrinária segundo a qual, na dúvida, a norma fiscal deveria interpretar-se contra o Fisco, em termos favoráveis ao contribuinte. Com efeito, tal orientação parece encontrar o antecedente conhecido mais remoto no texto do juriconsulto Modestino ("Liber Singulis De Praescriptionibus") contido no Digesto, segundo o qual "non puto delinquere eum qui indubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit" (D., de jure fisci, 49, 14, 10). Donde o enunciado do princípio "in dubio contra fiscum", cujo fundamento poderá encontrar-se no carácter "odioso" atribuído às normas fiscais. Embora seja admissível também filiá-lo na regra de carácter geral igualmente constante do Digesto (de legibus, 1, 3, 18) segundo a qual "benignius leges interpretanda sunt, quo voluntas eorum conservetur".

Na base daquele carácter "odioso", admitido mais ou menos pacificamente até ao século XVII, também já se pretendeu que se aplicaria às normas fiscais o princípio "odiosa restringenda", devendo, pois, ser restritiva a sua interpretação. Conforme a antiga jurisprudência do Desembargo do Paço, "gabella sempre est odiosa et ideo restringenda", pelo que "in dubio fieri debet interpretatio contra illa".

Essa parece ter sido também doutrina assente entre os juriconsultos portugueses dos séculos XVII e XVIII, afirmando Agostinho Barbosa, seguindo a opinião comum dos doutores, que "gabella jus este odiosum et recipit strictam interpretationem".

A regra "odiosa restringenda" referida às normas tributarias e o princípio de Modestino poderão estar longe de caracterizar o "mundo jurídico romano" em face do imposto, conforme sustenta Vanoni.

Mas, ainda de harmonia com este autor italiano, a interpretação das leis fiscais favorável ao contribuinte ganhou indiscutível relevo no plano da jurisprudência medieval. E manteve-o durante muitos séculos. Não pode deixar de impressionar que ainda em 1758, em pleno auge do absolutismo real português, o Desembargador do Paço Bermudes e Torres, ao apreciar os Comentários aos Artigos das Sisas de António Telles Leitão de Lima, observe que a sua obra "he de muito maior interesse à Real Fazenda de Vossa Magestade ainda que o Author se incline para algumas opinioens, que lhe são menos favoráveis", o que, ainda segundo o parecer, "he muito conforme com a Real intenção de Vossa Magestade, que vemos continuamente praticada a exemplo não só do Imperador Trajano e de Filippe Prudente mas do Senhor Rey D. João II que com aquela integridade de animo, que bem testemunha a incorruptibilidade do seu corpo, louvava aos Ministros que aconselhando, ou votando, attendião, em dúvida, mais à utilidade dos Vassallos, do que às conveniencias do Património Real; trazendo sempre na lembrança, e melhor na execução, a sentença que lemos do Consulto Modestino na L. Non puto 10 f.f. de Jur. Fisci".

Não se confunde o princípio "in dubio contra fiscum", o qual pressupõe dúvidas de interpretação, com o princípio da interpretação restritiva, de aplicação permanente às normas fiscais, seja a sua interpretação duvidosa ou não, desde que se entenda que elas são "odiosas". Mas ambos têm andado frequentemente confundidos, ou ligados, e têm sido também, de um modo geral, rejeitados pela mais recente doutrina fiscalista e pelos modernos sistemas de Direito positivo» (MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 1983. p. 129-130). Es un hecho que, en la Europa moderna, la doctrina mayoritaria ha superado el *in dubio contra fiscum* y, de modo general, en Brasil también. Sin embargo, pensamos que el tema no puede abordarse en el plano meramente teórico, ignorando la conformación del sistema constitucional tributario de cada país. En el caso de Brasil, nos parece claro que las dos premisas anteriores (1. el catálogo de garantías del contribuyente es abierto; y 2. el catálogo de poderes del Fisco es limitado/cerrado) —premisas que, además, la doctrina acepta de forma pacífica—

En Brasil, con relación a los impuestos, la Carta Magna refiere, uno a uno, aquellos que son competencia de la Unión, los estados y los municipios. Al hacerlo, introduce, por lo tanto, una regla de competencia negativa, prohibitiva de *bis in idem*, referente al establecimiento de una exacción idéntica por otro ente. Al decir que el establecimiento del impuesto sobre la renta corresponde a la Unión, el constituyente introduce una norma que rechaza el ejercicio de idéntica pretensión por los municipios. *Ne bis in idem*.

Sin embargo, la cuestión se hace más compleja cuando se examinan disposiciones como la del artículo 154 de la CF brasileña, según la cual: «La Unión podrá establecer: I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que no sean acumulativos y su hecho imponible o su base imponible no sea uno de los relacionados en esta Constitución», disposición esta que ya dio margen a tormentosas discusiones en el ámbito del STF. De la misma forma, disposiciones más recientes, como el artículo 149, § 4.º, según el cual «la ley definirá los supuestos en los que las contribuciones se impondrán una única vez» también dan margen a la alarma en lo que respecta a su relación con la prohibición de *bis in idem*.

Pero las dudas no se limitan a los aspectos puntuales de determinadas disposiciones constitucionales. La prohibición de *bis in idem* encuentra un extenso campo de aplicación con relación al desarrollo y la comprensión de determinados mecanismos constitucionales, como el de la no acumulación (para lo que basta referir que, en la actualidad, aún no hay claridad en el Derecho brasileño sobre si este axioma es una regla de tributación de «base contra base» o de «impuesto contra impuesto», lo que podría dar margen a la doble imposición de determinados insumos y la consecuente duda sobre la aplicación de la prohibición de *bis in idem*). Asimismo, la técnica de inclusión de determinados tributos en su propia base imponible o en la de otros tributos llama la atención sobre la posibilidad de configurar la prohibición *bis in idem*. Estas, entre otras disposiciones y principios, serán objeto de análisis en los apartados siguientes.

conduce necesariamente a la conclusión lógica que defendemos. No se trata, por ende, de una posición filosófica, sino de una pura y simple hermenéutica constitucional, basada en un silogismo claramente *establecido* en la Constitución de 1988, al que, pensamos, no se le está dando la debida atención.

Si bien, en respuesta a la pregunta inicialmente planteada en el título de este presente apartado, afirmamos, en resumen, que: 1) sí, existe una prohibición general de *bis in idem* dentro de la perspectiva concreta de análisis del axioma; 2) no, no existe una prohibición general de *bis in idem* dentro de la perspectiva abstracta de análisis del axioma; 3) las reglas que prohíben el *bis*, desde la perspectiva abstracta, son las expuestas en la Constitución, resultantes y dependientes del diseño constitucional de las competencias tributarias en un determinado sistema; 4) el silencio y la duda, en materia impositiva, dentro de un sistema rígido de distribución de las rentas tributarias en la fuente —protegido por la Constitución brasileña— traducen la regla en el modal prohibido, impeditiva tanto del *bis*, como del ejercicio inaugural de poder sin soporte en un permiso expreso (como trataremos en el siguiente apartado)⁷².

2. Distribución de las rentas tributarias y la federación brasileña

Se dice que «*el mejor impuesto es el más antiguo*». Es increíble observar como este dicho popular resume con simplicidad las dificultades que enfrenta una reforma tributaria, que implica siempre el enfrentamiento de fuerzas, valores, ideologías e intereses. Si la concepción de una política tributaria racional y justa ya se muestra tormentosa desde el punto de vista científico y abstracto, su positivación y efectiva implantación se revelan casi utópicas en la práctica. Bien porque el hombre común desconoce la materia (por lo que se muestra escéptico con relación a cualquier cambio), bien por la inercia o por el deseo de los beneficiarios de las distorsiones vigentes de

⁷² «Lo mismo debemos decir en esta materia: si un determinado hecho no ha sido previsto, no podemos argumentar que, si lo hubiese sido, se le habría dado el mismo tratamiento que al caso previsto. Debemos aceptar, más bien, que si el legislador no lo ha previsto, con ello ha indicado claramente la voluntad de no gravarlo. Es lo que el juriconsulto Blumenstein sostiene, afirmando que en materia tributaria no existen lagunas en sentido técnico, esto es, no aparece aquella laguna que debe llenarse por la analogía. Lo que quiere decir que en los casos previstos el legislador ha querido someterlos a gravamen, no así los no previstos» (JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969. p. 271).

perpetuar el sistema existente, la verdad es que se alinean numerosos factores que actúan como barreras a cualquier intento de cambio⁷³.

En concreto, desde el punto de vista federativo, la viabilización de un proyecto de reforma constitucional que aborde un nuevo reparto de competencias tributarias o una redistribución de los ingresos y las cargas, normalmente implica concesiones que desnaturalizan su esencia, rompen su armonía y, con frecuencia, crean figuras realmente teratológicas. Por otro lado, la Unión, los estados y los municipios aspiran a un aumento de su parte sin renunciar a nada de lo que ya tienen y, aún así, anuncian su deseo de que la carga tributaria total se reduzca.

En este contexto político se sitúa el estudio de la distribución de las rentas tributarias⁷⁴. Verdadero pilar del sistema federativo, mide el grado de autonomía e independencia de las unidades locales o regionales del Estado federal y, por ello, funciona como factor de valoración de los méritos y deficiencias de la federación. No es exagerado afirmar que justamente en el correcto equilibrio de esta técnica se encuentra la razón del nacimiento y extinción de muchos Estados.

2.1 Un tema de las federaciones

⁷³ Aliomar BALEEIRO, en *Alguns Andaimos da Constituição*, comenta la dificultad de llevar a cabo una reforma tributaria, al destacar que el hombre de la calle no se entera prácticamente de las consecuencias económicas o políticas de cada impuesto, sin distinguirlos sino por sus antiguas denominaciones. Esto, dice el autor, explicaría la incoherencia de que un comerciante o un funcionario público, difícilmente acepte la verdad de que en los impuestos sobre el consumo (zapatos, ropas, mantequilla, un paquete de café o medicamentos) él paga, proporcionalmente, mucho más de lo que pagaría con un impuesto directo sobre su salario, excluyendo todos los demás. «São estas reações psicológicas sem fomento de razão esclarecida que explicam a sobrevivência secular do chavão segundo o qual o melhor imposto seria o mais antigo. Dão-se as mãos, nisso, a incompreensão das classes menos cultas e a astúcia dos beneficiários do status quo geralmente iníquo e opressivo. Daí o horror às inovações em matéria tributária, sempre recebidas com desconfiança» (BALEEIRO, Aliomar. *Alguns Andaimos da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Ed., 1950, p. 9).

⁷⁴ La distribución de las rentas es un concepto distinto de sistema tributario, como bien recuerda José Afonso da SILVA: «Sistema tributário e discriminação de rendas são porém conceitos inconfundíveis. Aquele constitui-se do conjunto dos tributos existentes em um Estado, considerado seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. Existirá em todo o Estado, sem consideração de sua estrutura. A discriminação de rendas, ao contrário, constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado Federal. É elemento da divisão territorial do Poder Político. Insere-se na técnica de repartição de competências» (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 14.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 655-6).

La distribución de las rentas tributarias es un tema que interesa fundamentalmente a los Estados federales y que no tiene gran importancia en países unitarios, en los que no se puede hablar de autonomía, propiamente dicha, de las entidades locales y regionales. En los Estados unitarios, al contrario de los Estados federales, no hay un poder legislativo independiente del central. Es decir, no existe una esfera de competencia normativa incontrastable, como hay en los Estados federados, en los que los estados y hasta los municipios reciben poderes constitucionales para legislar *libremente* (siempre que no contraríen la Constitución), según su propia voluntad e interés. Normalmente, en los Estados unitarios los actos normativos de las entidades regionales se someten a la criba del gobierno central, en lo que respecta a la legitimidad y el fondo. El poder legislativo en este modelo de Estado tiene una función muy similar a la actividad normativa de índole reglamentaria⁷⁵. No hay reparto constitucional de las competencias impositivas y, por lo tanto, no se habla de distribución de las rentas tributarias⁷⁶.

Tampoco en los llamados Estados unitarios regionales, en los que el grado de descentralización es más elevado, aproximándose un poco más a los Estados federales, se puede identificar un reparto de competencias tributarias. Como destaca Amílcar de Araújo FALCÃO: «Não se nega a possibilidade de uma discriminação de rendas – sua existência concreta é indiscutível – nos chamados estados unitários regionais. Neles, porém, não se encontra o campo de eleição da partilha tributária, cuja incolumidade necessariamente fica ao sabor das incursões e interferências do Estado nacional, sob o fundamento e com a finalidade de assegurar o princípio unitário, que é conatural e inerente a esta forma de Estado»^{77 78}.

⁷⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1965, p. 14.

⁷⁶ Como explica Heinrich Wilhelm KRUSE, «la soberanía impositiva abarca la soberanía legislativa, la soberanía sobre el producto y la soberanía administrativa. En un Estado "unicelular" solamente a éste corresponde la soberanía impositiva. En un Estado "pluricelular" la soberanía impositiva es distribuida entre sus titulares jurídicos miembros» (KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho Tributario, parte general*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978, p. 123).

⁷⁷ Ob. cit., p. 19.

El tema de la distribución de las rentas, por lo tanto, tiene una estrecha relación con el grado de autonomía e independencia de las entidades que integran el Estado. En las federaciones, los Estados federados tienen autonomía política y su correspondiente autonomía financiera. En cambio, en los Estados unitarios no llega a haber autonomía, sino una mera descentralización.

El grado de descentralización administrativa determina la denominación del Estado como federal, unitario regional o unitario centralizado, según el nivel de autonomía de las entidades que lo integran sea máximo, medio y mínimo, respectivamente.

Además del Estado federal, existe la confederación, en la que ya no se puede hablar de autonomía, sino de soberanía de las unidades confederadas que, como miembros soberanos, tienen derecho de anulación (derecho de insurgencia contra las determinaciones del poder central) y derecho de secesión. El problema de la distribución de las rentas surge acorde a la descentralización y, no es extraño, funciona como muelle propulsor de los procesos de transición de un modelo a otro.

Esto es lo que sucedió en los Estados Unidos, donde la falta de competencia impositiva de la confederación fue determinante para que se convirtiera en federación. Declarada la independencia, en 1776, lo que había era una confederación de trece colonias, como tantas otras que han existido y fracasado a lo largo de la historia. El poder central, aunque fuera el encargado de dirigir la guerra, no tenía competencia para

⁷⁸ Giuseppe de VERGOTTINI afirma que en realidad es muy difícil diferenciar los Estados federales de los Estados regionales y comenta que, aunque exista una vasta literatura sobre el tema, no se ha llegado aún a criterios definitivos. «There is a vaste literature on the federal state and the same may be said for the regional state. The scientific contributions however, do not joint togheter to offer a clear agreement as to how to identify a federal model or a regional model. Not only this, but it remains uncertain if a state normally defined as federal is trully different, from a point of view of identifying elements, from that identified as regional» (VERGOTTINI, Giuseppe de. *Federal and Regional State*. In: Conferencia impartida en la Mesa Redonda de Derecho Constitucional del Instituto Pimenta Bueno. São Paulo: Instituto Pimenta Bueno, 1998).

crear tributos⁷⁹, de modo que se mostraba débil y totalmente dependiente de los estados confederados, por lo que sometía a un sistema de requisiciones a los estados cada vez que necesitaba fondos. El interés nacional, de forma ilógica, estaba sometido al estado de ánimo local. Como señala O'CONNOR, «o principal defeito do Estatuto da Confederação (...) era que o novo governo nacional carecia do poder de compelir a ação individual. Em vez disto o governo central tinha de apoiar-se na cooperação dos legislativos estaduais para atingir objetivos nacionais»⁸⁰.

Gracias al intenso esfuerzo de MADISON, WASHINGTON y HAMILTON se buscó entregar a la confederación el poder para establecer derechos de aduana. Y, aunque su intento, en principio, se vio frustrado, se puede decir que fue determinante para en la celebración de la Convención de Filadelfia y la consecuente Constitución de 1787, en la que se afirmó la federación americana, con el otorgamiento de plenos poderes al Congreso para crear impuestos en pro del bienestar general⁸¹.

Pero la dificultad enfrentada por HAMILTON para convencer al pueblo de que solo con una fuerte centralización nacional los Estados Unidos sobrevivirían⁸² no se reflejó en la elaboración de la Carta Magna. La necesidad de que las asambleas de los estados la aprobaran y la resistencia del estado de Nueva York en ratificarla, le obligó, junto con JAY y MADISON, a publicar una serie de artículos en la prensa local, bajo el

⁷⁹ HAMILTON, en el *Federalista* (HAMILTON, Alexandre. *Federalista*. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959, n. 30, p. 119) demuestra la incoherencia del sistema de requisiciones a los estados al que debía someterse la Unión en la confederación para satisfacer sus necesidades: «Afirmar que o déficit pode ser saldado por meio de requisições aos Estados equivale a confessar, por uma parte, que não se pode confiar nesse sistema, e por outra, a contar com ele para tudo o que passe de certo limite. Os que tem observado atentamente seus vícios e defeitos, tal como tem sido manifestado pela experiência ou descrito no curso destes artigos, devem sentir uma invencível repugnância ao confiar os interesses nacionais à sua aplicação, em qualquer grau que seja».

⁸⁰ Caso de la Comisión Federal Reguladora de Energía contra Mississippi, 102 S. Ct. 2.126, 2.154 (1982).

⁸¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à Ciência das Finanças*. 15.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 235.

⁸² «Diz a lenda que, num momento crítico dos trabalhos da Convenção de Filadélfia, que elaborou a Constituição americana, Alexander HAMILTON, molestado pelos obstáculos à centralização nacional que tão ardentemente desejava, exclamou irritadamente que os estados deviam ser abolidos. A exclamação de Hamilton foi, porém, expressada no calor da ira diante do obstrucionismo estadual e nem ele nem ninguém mais na Convenção, realmente, insistiu por um passo tão ousado quanto aquele» (SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-americano Atual*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984, p. 12).

pseudónimo de Publius (obra que se conoció como *El federalista*), en los que ponderaba las razones de los poderes atribuidos a la Unión, como garantía para el mantenimiento de la federación.

El ensayo salió victorioso, se ratificó la Constitución y el éxito de la federación demuestra claramente la importancia de la existencia de un poder central fuerte, con competencia para crear tributos, como forma de hacer posible la unión de los estados y marcar el rumbo de los intereses comunes.

2.2 Sistemas rígidos y flexibles

En la historia federativa, hay dos tendencias muy distintas sobre la distribución de las rentas tributarias que han determinado la clasificación de los sistemas como rígidos y flexibles, en virtud de que la distribución dejara un campo más o menos amplio para la competencia concurrente, «dentro da qual, União, Estados e Municípios pastam com liberdade de movimentos sobre o patrimônio dos contribuintes»⁸³.

La diferencia principal en el sistema rígido está en que regula de forma detallada la distribución de las rentas tributarias. En las constituciones que se incluyen en esta categoría, se establecen directamente los tributos que le corresponde regular a cada ente federativo, así como, en la mayoría de ellas, su respectiva participación en la parte de tributos establecidos y recaudados por las demás unidades federativas.

En el sistema flexible, adoptado por los Estados Unidos (y copiado por Argentina, en 1835, con pocas modificaciones en 1949), no se enumera de forma expresa, unívoca e inconfundible, cada una de las categorías u órdenes de entidades federadas, un área definida y amplia de competencia privativa o exclusiva, que abarque, si no la totalidad, al menos la parte prevalente de los respectivos ingresos fiscales⁸⁴. En los EE UU, la Constitución se limitó a reservar al gobierno federal, con exclusividad,

⁸³ BALEEIRO, *Introdução*, p. 235.

⁸⁴ FALCÃO, Amílcar, ob. cit. p. 24.

solo los derechos de aduana, prohibidos los de exportación. Únicamente. En consecuencia, el sistema abre las puertas a una amplia tributación concurrente, que puede comportar, sin vicio de constitucionalidad, por ejemplo, la creación de un impuesto sobre la renta federal, otro estatal y otro municipal. El poder tributario del Congreso de Estados Unidos, aunque, en principio, se ciña a la atención del «bienestar general» (artículo 1, Sección 8)⁸⁵, ya fue establecido firmemente por la Corte Suprema americana como un poder ilimitado para establecer impuestos. Asimismo, el Tribunal entendió, en el caso *leading case Helvering vs. Davis*, que el criterio para definir lo que realmente debe entenderse como «bienestar general» ni siquiera se confina a los tribunales, de forma que se confía exclusivamente al Congreso⁸⁶.

La posición de la Corte Mayor americana se ampara incondicionalmente en la palabra de HAMILTON que, en *El federalista*, defendió ferozmente la flexibilidad del sistema americano, argumentando que cualquier deficiencia a este respecto ocasionaría uno de los siguientes males: el pueblo se vería sujeto a un saqueo continuo, en sustitución de otro tema más recomendable para satisfacer las necesidades públicas o el gobierno se extinguiría en una atrofia fatal y perecería en poco tiempo⁸⁷. Para nosotros, brasileños, no obstante, las posiciones de HAMILTON y la Corte Suprema pueden parecer un poco extrañas, porque tienden al abuso (carta blanca a todos los entes federados para imponer tributos). Si bien, debemos tener presente que el ilimitado poder tributario otorgado al Congreso y el amplísimo poder tributario de los estados federados americanos, solo pueden concebirse desde la óptica de HAMILTON, es decir, contextualizados en la historia y la evolución de la confederación americana hacia el federalismo. Ello porque allí se partió desde la total independencia de los estados confederados a la atribución de poderes a la Unión, de modo que, si por un lado era imposible limitar el derecho de los estados, la evolución impuso la creciente necesidad de otorgar más poderes al gobierno federal. En Brasil, por el contrario, las instituciones

⁸⁵ «1. El Congreso tendrá facultad: para imponer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y arbitrios; para pagar las deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y arbitrios serán uniformes en toda la Nación».

⁸⁶ 301 EUA 619, 640, 641 (1937).

⁸⁷ HAMILTON, ob. cit. p. 117.

precedieron al pueblo, formando un Estado cuya federación es más una experiencia científica que una exigencia práctica.

Brasil, cuando se dictó el Acto Adicional de 1834, tenía también una distribución extremadamente flexible de rentas, de forma que el mencionado título legal se limitaba a permitir que las provincias y municipios creasen impuestos que «no perjudiquen las imposiciones generales del Estado» (art. 10, § 5.º). Las constituciones posteriores, por el contrario, fueron todas invariablemente rígidas, esto es, todas se apoyaban en la existencia de una lista bien definida de competencias impositivas, lo que, en opinión de CARVALHO PINTO⁸⁸, y de buena parte de la doctrina, representa un gran avance.

Aliomar BALEEIRO, en esta línea, se reveló como un franco defensor del sistema rígido de distribución de las rentas, que justificaba aludiendo a las siguientes ventajas: 1) preservación de la autonomía de los estados y municipios, al garantizar un mínimo exclusivo para ellos, evitar la exclusión y la no actuación de determinados entes, por falta de recursos, o incluso su incapacidad de defender intereses peculiares, por la sumisión financiera a terceros; 2) seguridad de los contribuyentes con relación a la superposición de tributos, en la medida en que las posibilidades (o imposibilidades, *ne bis in idem*) de gravar en múltiples ocasiones un mismo hecho ya vienen establecidas en la Carta Magna; 3) tendencia a la simplificación, en la medida en que el sistema es fácilmente visualizable en el texto constitucional. Sin embargo, el autor no deja de reconocer que la rigidez tiene la desventaja de inmovilizar al legislador en una regulación fija, nada maleable o adaptable a las nuevas realidades⁸⁹.

Nos parece que una de las principales ventajas del sistema rígido está realmente en la seguridad que proporciona a los administrados, que tienen ante sí la garantía de una tributación más estable y, en general, mucho más coherente. En Brasil,

⁸⁸ CARVALHO PINTO, Carlos Alberto. *Discriminação de Rendias*. São Paulo: Prefeitura do Municipal, 1941, p. 68.

⁸⁹ Ob. cit. p. 237.

donde no existe un control más presente de las instituciones por parte del pueblo, la flexibilización de la distribución de las rentas sería una puerta abierta a la inviabilización de la economía y la imposición de tributos confiscatorios. De un modo general, la inmadurez de la democracia brasileña recomienda, en nuestra opinión, la adopción de fórmulas más cerradas, que dejen menos espacio a la discrecionalidad que, libre, puede transformarse fácilmente en arbitrio.

El reparto de la competencia impositiva, no obstante, es solo un aspecto de la distribución de las rentas, denominada distribución en la fuente, por la que la Constitución establece el tributo que cada entidad puede establecer (arts. 153⁹⁰, 154⁹¹, 155⁹², 156⁹³ de la CF), otorgándole la competencia legislativa plena respectiva. El tema también puede abordarse desde el punto de vista del producto, es decir, mediante el reparto de los ingresos tributarios (arts. 157 a 160 de la CF)⁹⁴, por el que unas entidades

⁹⁰ Art. 153. Compete a la Unión establecer impuestos sobre: I - importación de productos extranjeros; II - exportación, al exterior, de productos nacionales o nacionalizados; III - renta y rendimientos de cualquier naturaleza; IV - productos industrializados; V - operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios; VI - propiedad territorial rural; VII - grandes fortunas, en los términos fijados mediante ley complementaria (...)

⁹¹ Art. 154. La Unión podrá establecer: I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución; II - ante la inminencia o en el caso de guerra externa, impuestos extraordinarios, comprendidos o no en su competencia tributaria, los cuales se suprimirán, gradualmente una vez que cesen las causas que dieron lugar a su creación.

⁹² Art. 155. Compete a los Estados y al Distrito Federal establecer impuestos sobre: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) I - la transmisión *mortis causa* y donación, de cualquier bien o derecho; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) II - las operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones empiecen en el exterior; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) III - la propiedad de vehículos automotores (...)

⁹³ Art. 156. Compete a los Municipios establecer impuestos sobre: I - propiedad predial y territorial urbana; II - transmisión *inter vivos*, por cualquier concepto, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como cesión de derechos a su adquisición; III - servicios de cualquier naturaleza, no comprendidos en el art. 155, II, definidos en ley complementaria. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) (...).

⁹⁴ Art. 157. Pertenecen a los Estados y al Distrito Federal: I - el producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la renta y rendimientos de cualquier naturaleza, exigido en la fuente, sobre rendimientos pagados, por cualquier concepto, por ellos, sus entidades autónomas y las fundaciones que crearan o mantengan; II - veinte por ciento del producto de la recaudación del impuesto que la Unión establezca en el ejercicio de la competencia que se le atribuye en el art. 154, I.

Art. 158. Pertenecen a los Municipios: I - el producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la renta y rendimientos de cualquier naturaleza, exigido en la fuente, sobre rendimientos pagados, por cualquier concepto, por ellos, sus entidades autónomas y las fundaciones que crearan u mantengan; II - el

participan de los ingresos de otras⁹⁵. Aunque sea el reparto del poder legislativo, la distribución en la fuente, el que marca históricamente la distinción entre el Estado federal y el unitario, no es menor la importancia de la distribución en virtud del producto, que representa, de la misma forma, un punto de tensión y un elemento importante en la definición de la forma de Estado.

3. Las tendencias centrífugas y centrípetas en el constitucionalismo brasileño

A lo largo de la evolución constitucional de los estados se puede vislumbrar que la Unión estuvo privilegiada o desprovista de los poderes que necesita para gobernar el interés nacional. La división de las tendencias de distribución de las rentas en centrífugas y centrípetas, se asienta justamente en este hecho, y puede observarse

cincuenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la propiedad territorial rural, respecto a los inmuebles radicados en ellos, correspondiéndole la totalidad en el supuesto de la opción a que se refiere el art. 153, § 4.º, III; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) III – el cincuenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto del Estado sobre la propiedad de vehículos automotores matriculados en su territorio; IV – el veinticinco por ciento del producto de la recaudación del impuesto del Estado sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación. (...)

Art. 159. La Unión entregará: (Véase Enmienda Constitucional n.º 55, de 2007) I - del producto de la recaudación de los impuestos sobre la renta y rendimientos de cualquier naturaleza y sobre productos industrializados, el cuarenta y ocho por ciento, de la forma siguiente: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 55, de 2007) a) veintiún enteros y cinco décimas por ciento al Fondo de Participación de los Estados y el Distrito Federal; b) veintidós enteros y cinco décimas por ciento al Fondo de Participación de los Municipios; c) un tres por ciento, para aplicación en programas de financiación al sector productivo de las regiones norte, noreste y centro-oeste, a través de sus entidades financieras de carácter regional, de acuerdo con los planes regionales de desarrollo, asegurándose a la zona semiárida del noreste la mitad de los recursos destinados a la región, en la forma establecida en ley; d) un uno por ciento al Fondo de Participación de los Municipios, que se entregará en los primeros diez días del mes de diciembre de cada año; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 55, de 2007) II - del producto de la recaudación del impuesto sobre productos industrializados, el diez por ciento a los Estados y al Distrito Federal, proporcionalmente al valor de sus respectivas exportaciones de productos industrializados. III - del producto de la recaudación de la contribución de intervención en el dominio económico prevista en el art. 177, § 4.º, el 29% (veintinueve por ciento) para los Estados y el Distrito Federal, distribuidos en la forma de la ley, observado el destino al que se refiere el inciso II, c), del referido párrafo. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 44, de 2004).

Art. 160. Queda prohibida la retención o cualquier restricción a la entrega y al empleo de los recursos atribuidos, en esta sección, a los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, en ellos comprendidos suplementos y aumentos relativos a impuestos.(...).

⁹⁵ La distribución de las rentas se entenderá aquí en sentido estricto, es decir, abarca solamente los ingresos tributarios y no todos los ingresos y entradas públicos en general, como hizo Amílcar Falcão, ob. cit. p. 18.

claramente en la historia constitucional brasileña, que muestra modelos centralizadores y descentralizadores.

Nuestra primera Constitución republicana, de 1891, se enmarca en la idea de un federalismo centrífugo, con una fuerte pulverización de rentas y una amplia autonomía de los estados federados. Aunque hubiera espacio para la doble o múltiple imposición residual, acumulativa a la Unión y los estados, la Unión quedó tímidamente partida. Según Ruy BARBOSA, podemos comprobar su preocupación con la debilidad de la Unión en el contexto de esa distribución: «Vejo, senhores, os Estados ávidos por avolumarem a sua renda, intimando a União a entrar no regime da mais austera economia. Não os vejo aplicarem a si mesmo essa regra louvável»⁹⁶.

El ilustre estadista pregonó incansable un cambio centrípeto para evitar la asfixia y debilidad de la Unión⁹⁷, como ocurrió en los Estados Unidos tras la independencia, ejemplo que él conocía bien. Se produjo entonces un gran conflicto ideológico en torno a la distribución de las rentas, que tenía por un lado a los defensores de las autonomías regionales y, por el otro, a quienes, como Ruy, veían la necesidad de preparar mejor a la Unión. La oposición a Ruy era natural, frente al centralismo político que marcó el período del imperio y que en muchos aspectos fue determinante para la proclamación de la República e instaurar la federación⁹⁸. Cada uno, por lo tanto, argumentaba con base en su visión histórica.

⁹⁶ *Comentários à Constituição Federal de 1891*. São Paulo: Saraiva, 1932, 1.º vol., p. 321.

⁹⁷ En el *Informe del Ministro de Hacienda*, Ruy BARBOSA hace un pronóstico muy pesimista sobre el futuro de una Unión desprovista de recursos: «E haveis de advertir em que, pronunciando-me assim, me cinjo ao pressuposto de que o Congresso constituinte não alargue, em matéria de tributos, a esfera das concessões franqueadas aos Estados pelo projeto. Se o Domínio tributário da União for ainda mais desfalcado, se novas fontes de renda se transferirem do governo central para os governos locais, se prevalecerem certas emendas funestas, que parece esqueceram as necessidades supremas da nossa existência, da nossa solidariedade e da nossa honra como nação, arvorando em princípio absoluto o egoísmo dos Estados, olvidando a impossibilidade do desenvolvimento destes fora da aliança indissolúvel no seio da grande pátria brasileira, - neste caso a dificuldade será tão grave que não vejo como o legislador poderia solvê-la imediatamente» (BARBOSA, Ruy. Relatório do Ministro da Fazenda. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1949. (Obras Completas vol. XVIII, t. III, p. 7).

⁹⁸ Cf. SAMPAIO DÓRIA. *Discriminação das Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Ed., 1972, p. 48.

En 1891, a los municipios no se les otorgan expresamente poderes tributarios propios, de forma que la Carta Magna se limita a decir que se les asegura autonomía en todo cuanto respecta a su interés peculiar. En esa Constitución no existía una previsión de distribución por el producto.

En 1934, se revertió esta tendencia centrífuga, para empezar en el constitucionalismo brasileño una tendencia reiteradamente centrípeta, que atendía a los anhelos de Ruy, y que solo se atenuaría con el texto de 1988. El constituyente, en 1934, hace una mención expresa a la bitributación con el fin de prohibirla (al introducir una regla prohibitiva de *bis in idem*), formulando un sistema a través del cual, en casos de competencia concurrente, debería prevalecer el impuesto de la Unión, correspondiéndole al Senado declarar la existencia de la doble o múltiple imposición idéntica (*bis in idem*), de oficio o mediante representación, e indicar la solución del conflicto (de modo que prevaleciera la interdicción de la superposición: *ne bis in idem*). Por primera vez, se establecieron las competencias privativas de los municipios. Se creó la posibilidad de transferencia de impuestos privativos estatales a los municipios, técnica que nunca tuvo una gran efectividad práctica, dado que los estados invariablemente consideraban insuficientes sus competencias. La distribución por el producto apareció por primera vez en la república.

La Constitución de 1937 no introdujo un cambio sustancial, en el que se reflejara la existencia de un ambiente político bastante diferente, de excepción jurídico-constitucional, con el surgimiento del llamado Estado Nuevo. Al contrario del contexto de centralización de poder político en la jefatura del ejecutivo federal, que revelaba un federalismo absolutamente formal, no se vislumbró en este título legal la correspondiente base financiera; y «onde reinava a unidade política, imperava a diversidade financeira»⁹⁹.

Al tiempo de la Constitución de 1946, la concentración de rentas en la persona de la Unión era tan grande que la situación de los municipios era de verdadera penuria,

⁹⁹ SAMPAIO DÓRIA, ob. cit., p. 88.

lo que les imposibilitaba el desempeño de las más esenciales funciones administrativas. Aliomar BALEEIRO fue incisivo al defender, en la subcomisión de distribución de las rentas para la Constitución de 1946, la necesidad de «pôr à disposição dos cofres municipais algo mais substancial e importante, tanto mais quando a União e os Estados poderão ressarcir-se de quaisquer desequilíbrios momentâneos recorrendo à majoração das tabelas dos seus tributos de grande produtividade e também à sua atribuição constitucional para criar impostos de competência concorrente»¹⁰⁰.

Sin embargo, la voluntad de BALEEIRO no fue del todo atendida. En esta Carta Magna se había mantenido la solución fiscal que atendía al axioma alemán «Bundesrecht bricht Landesrecht» (el derecho federal rompe el derecho local), de modo que en casos de competencia concurrente, continuaba prevaleciendo el impuesto de la Unión. Las competencias privativas impedían la doble o múltiple imposición idéntica (*bis in idem*) por unidades diferentes. Sin embargo, nada impedía que el mismo poder gravase la misma fuente, dos o más veces, por distintos conceptos¹⁰¹. Los municipios, a la luz de este documento, carecían de competencia residual y no podían «decretar outros impostos que aqueles de que fala o art. 29, ou lhes forem transferidos»¹⁰².

Con la promulgación de la Enmienda n.º 18/65 y la publicación del Código Tributario Nacional (CTN) en 1966, lo que vimos fue un acto de valentía, que representó, para muchos, un «extraordinário passo de racionalização do sistema em seu ordenamento jurídico-constitucional», ajustándolo «à evolução nacional tendente a uma economia de mercado e a uma crescente mobilização de riquezas»^{103 104}. Se llevó a cabo una increíble simplificación de las figuras tributarias, que venían creándose en el

¹⁰⁰ *Alguns Andaimos da Constituição*, ob. cit., p. 28.

¹⁰¹ SAMPAIO DÓRIA. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1960, V II, p. 133.

¹⁰² PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1953, V II, p. 104.

¹⁰³ SAMPAIO DÓRIA, *Discriminação de Rendas Tributárias*, ob. cit. p. 172.

¹⁰⁴ No todos vieron en esta reforma un gran avance para el sistema tributario. Basta ver la opinión de Aliomar BALEEIRO, que dice que: «Na essência não mudou muito a estrutura fiscal do país», (*Introdução à Ciência das Finanças*, ob. cit. p. 301)

ordenamiento brasileño en forma de aluvión, sin un criterio de ordenación racionalmente concebido. Se eliminaron anacronismos vigentes desde hacía mucho en el sistema tributario brasileño, que solo exaltaban su retraso fiscal, cuyo mayor ejemplo era el impuesto sobre el timbre¹⁰⁵. La introducción del ICM, en el mismo sentido, pese a haber representado una continuación de base con relación al extinguido impuesto sobre ventas y consignaciones, representó la victoria del mecanismo de la no acumulación, al gravar tan solo el valor añadido del producto que circula e introducir una nueva regla prohibitiva de *bis in idem*, en el contexto de las cadenas productivas.

Esta reforma tributaria tuvo un carácter claramente centrípeto, al incluir nada menos que diez epígrafes fiscales privativos de la Unión y solo dos figuras tributarias exclusivas de cada estado y municipio, además de reservarse a la Unión la competencia residual de los empréstitos forzosos y las contribuciones parafiscales. La Constitución de 1967 marcó el momento extremo de centralización en la historia brasileña; era la antítesis de la Carta Magna de 1891, que llevó muchos incluso a preguntarse si en Brasil se mantenía un verdadero federalismo¹⁰⁶. La introducción de la ley complementaria, como instrumento que determina las actuaciones de las entidades federadas, así como las resoluciones del Senado federal relativas a los niveles máximos de impuestos estatales y municipales, de forma genérica (excepto el impuesto sobre bienes inmuebles y territorial) denotan la vena centralizadora que marcó este período (1965 a 1969). Asimismo, la ley complementaria se reveló un brillante instrumento en manos del poder central para manejar políticas nacionales, que beneficiaba a toda la federación gracias al mayor control que proporcionaba sobre los estados miembros.

En la Constitución de 1967 también se vislumbró una racionalización del reparto de los ingresos tributarios, distribución de la renta por el producto, que son el

¹⁰⁵ SAMPAIO DÓRIA critica este tributo con dureza, al señalar que sus ingresos, aunque no fueran despreciables, se obtenían en un momento económicamente desaconsejable, cuando la riqueza se encontraba en una fase aún de formación: «Não faz sentido quando se constitui uma sociedade, ainda economicamente frágil, necessitando concentrar seus recursos maciçamente na criação de nova cédula produtiva, e não para pagamento de tributos», ob. cit. p. 173.

¹⁰⁶ «Teriam, na verdade, tais alterações institucionais convertido o sistema brasileiro de um tipo composto e federativo, noutro de caráter unitário e centralizado? A resposta à indagação, numa sondagem profunda até suas raízes, exorbitaria de muito o escopo deste livro» (SAMPAIO DÓRIA, ob. cit., p. 150).

rasgo fundamental del llamado federalismo de cooperación, que encontramos fuertemente enraizado en Brasil, en la Ley Fundamental de 1988. La cooperación entre los estados a través de la transferencia de parte de los ingresos tributarios recaudados por una entidad a otra se ha vuelto una constante en el federalismo actual, que muchos defienden como la mejor forma de equilibrar las diferencias entre estados. Según José Afonso da SILVA: «Essa cooperação financeira entre as entidades autônomas da Federação, chamada federalismo cooperativo, integra a fisionomia do federalismo contemporâneo. Ela só começou a desenvolver-se, em termos constitucionais, entre nós, a partir da Constituição de 1934 (art. 9.º), mas foi a Carta de 1937 que inaugurou a prática da participação na receita de tributos (Lei Constitucional 4/40). A Constituição de 1946 ampliou a técnica de cooperação financeira, que a Constituição de 1967 procurou racionalizar. Essas experiências são acolhidas pela Constituição de 1988 com expansão e aperfeiçoamento»¹⁰⁷.

2.3.1 *La Constitución de 1988*

Desde su promulgación, las más variadas voces han criticado la Constitución de 1988. Y no les falta razón. El simple examen de las modificaciones introducidas en el campo de la distribución de las rentas ya denota la incoherencia del sistema.

El elenco de impuestos de competencia de la Unión ha sido sensiblemente reducido con relación a la Constitución anterior, perdiendo —de entrada— cinco epígrafes. Tres de ellos se extinguieron (sobre lubricantes, combustibles y energía eléctrica y minerales) y dos se traspasaron a los estados (comunicaciones y transportes). De forma paralela a las pérdidas, la Unión recibió el mítico impuesto sobre grandes fortunas, que nunca ha llegado a establecerse. Por más contradictorio que pueda parecer, al mismo tiempo en que se procedió a la minoración de impuestos de competencia de la Unión, en 1988 no se redujeron sus atribuciones; por el contrario, estas aumentaron. Por esta razón, se realizó un esfuerzo monumental para aprobar contribuciones que, creadas y recaudadas por la Unión, no se repartían con los demás entes, por lo que le facilitaron

¹⁰⁷ *Curso*, ob. cit. p. 664.

una gran fuente de ingresos y contribuyeron en gran medida a la distorsión del sistema tributario nacional, dada la inexistencia de una ley general que regulara la naturaleza jurídica de esta suerte *sui generis* de exacción y sus diversos subtipos, confundiendo así a la jurisprudencia y dejando a los contribuyentes en situación de notable inseguridad (ya que simplemente ignoran sus garantías y los límites precisos del poder tributario en este campo).

Como aspecto positivo, comprobamos que la Constitución mantuvo algunas conquistas de la sistemática anterior, al introducir algunas disposiciones con una intención claramente centralizadora, que relativizan la autonomía de los entes periféricos a favor de la Unión. Así, basta referir, a título meramente ilustrativo, la competencia del Senado para determinar los tipos de gravamen máximos en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ITCD, según sus siglas en portugués), cuya competencia pertenece a los estados. Además, se exige ley complementaria federal para definir los servicios que los municipios pueden gravar. En ambos casos, se verifica que el constituyente usó medidas para establecer *instrumentos de control* que buscan fortalecer la posición política de la Unión en el contexto de la federación.

En la distribución de las rentas tributarias por la fuente realizada en la Constitución de 1988, el constituyente se sirvió de tres técnicas de reparto de competencias tributarias diferentes, para identificar tributos de *competencia exclusiva*, *competencia concurrente* y *competencia residual*¹⁰⁸, rasgo que la distancia bastante del modelo adoptado en los Estados Unidos y que sigue Argentina, entre otros, calcados de la técnica del federalismo clásico.

¹⁰⁸ Recordemos la clasificación de la competencia, según José Afonso da SILVA: podemos clasificar las competencias en dos grandes grupos con subgrupos: 1) material (exclusiva, art. 21, y común, art. 23); 2) competencia legislativa (exclusiva, 25, § 1.º y 2.º, privativa, art. 22, concurrente, art. 24, y complementaria, art. 24, § 2.º). Asimismo, en cuanto a la forma, pueden ser 1) enumerada (art. 21 y 22); 2) reservada (art. 25, §1.º) e 3) implícita. Las exclusivas son aquellas atribuidas a una entidad con exclusión de las demás. Las privativas se enumeran a favor de una entidad, pero con posibilidad de que haya delegación y competencia complementaria (arts. 22 y 24). Las comunes pueden ejercerlas cualquier entidad, sin que una excluya a otra, tanto con relación a la competencia legislativa como a la de ejecución de determinados actos (art. 23). Las concurrentes posibilitan que entes de la federación legislen sobre la misma materia, con primacía de la Unión para determinar normas generales. Las enumeradas son las expresadas, por ejemplo, en los artículos 21 y 22. Las reservadas, las restantes, por ejemplo, en el artículo 25 § 1.º. Las implícitas son las que no figuran en la Constitución (construcción jurisprudencial). *Curso*, p. 457.

Se atribuyeron a la Unión, *con exclusividad*¹⁰⁹, los derechos de aduana (como en el sistema americano), el IPI, el IOF, el ITR y sobre grandes fortunas. Asimismo, aún *con competencia exclusiva*, los impuestos extraordinarios de guerra, los empréstitos forzosos, las contribuciones sociales (sin perjuicio de la competencia puntual de los estados y municipios para establecer contribuciones sociales sobre la remuneración de sus funcionarios, de conformidad con el art. 149, § 1.º de la Constitución), de intervención en el dominio económico y en el interés de categorías profesionales o económicas, como instrumento de actuación en las respectivas áreas. A los estados les corresponde, *con exclusividad*, el ICMS, el ITCD y el IPVA. Y a los municipios y al distrito federal, también *con exclusividad*, el IPTU, el ISS, el ITBI y la contribución de alumbrado público¹¹⁰.

Dentro de la *competencia común*¹¹¹ de la Unión, los estados y los municipios, se encuentran las tasas y las contribuciones especiales de mejora, de modo que

¹⁰⁹ En el campo de la distribución por la fuente, las atribuciones fiscales pueden ser privativas, concurrentes o adicionales (CARVALHO PINTO). Las primeras serían las competencias exclusivas, ejercidas por un ente federado con exclusión de todos los demás. Las competencias concurrentes, a su vez, serían acumulativas y no acumulativas, de forma que las acumulativas son las que dan margen a la bitributación por los distintos entes federados y las no acumulativas, aquellas cuyo ejercicio por un ente impide en ejercicio simultáneo por parte de otro. Por último, pueden recordarse las competencias adicionales leyendo la redacción original del art. 155, II de la Constitución de 1988, que otorgaba a los estados competencia para establecer un recargo sobre el impuesto federal sobre la renta, en una sistemática que, como destaca CARVALHO PINTO, presenta algunos inconvenientes, como el de que un poder queda pendiente de cuestiones y circunstancias ligadas a la imposición básica que le es ajena, lo que dificulta la seguridad de sus previsiones financieras (ob. cit., p. 47 a 50).

¹¹⁰ La distribución por la fuente, como recuerda CARVALHO PINTO, puede hacerse por la especie, como ocurre en Brasil, donde la Constitución indica nominalmente, los conceptos tributarios de cada ente federado, o incluso teniendo en cuenta el campo sobre el que recaen, de acuerdo con los sectores pasibles de imposición, como, por ejemplo, sujeto, capital, renta, circulación, trabajo, etc. No obstante, esta segunda forma, da un margen excesivo a la discusión, pues «a imprecisão desses elementos básicos, e o entrelaçamento com que eles se apresentam na complexidade da vida social determinam uma fusão inseparável de aspectos nos objetos ou atos passíveis de imposição tributária» (...) «Esta circunstância [afirma Carvalho Pinto] é suficiente para condenar uma discriminação desta natureza», puesto que un sistema de esta naturaleza no sería capaz de atender los más variados anhelos políticos o sociales vinculados a la imposición (ob.cit., p. 47-50).

¹¹¹ Enmarcar las tasas y las contribuciones especiales de mejora en la competencia común es bastante cuestionable. Hoy en día, en Brasil, excepto los casos específicos referidos en la Constitución, no se admite que dos tributos de entes diferentes recaigan sobre un mismo hecho. En las tasas y las contribuciones especiales de mejora (que antes pusimos como ejemplos de tributos de competencia común), si se analizan *per se*, competen *exclusivamente* al ente que prestó el servicio o realizó la obra. No se autoriza a las demás entidades a concurrir en la tasa establecida en razón de un servicio que no han prestado o, en la contribución, por una obra en la que no han participado. No hay lugar, por lo tanto, para una competencia común, sino únicamente para la exclusiva en materia tributaria. Enmarcarlo en la competencia común, en realidad, solo puede darse desde el punto de vista nominal, como dice José Afonso da SILVA, ob. cit., p. 660.

cualquiera de ellos puede establecerlas y recaudarlas, sin que ello redunde en vicio de constitucionalidad.

En el ámbito de la *competencia residual*, con exclusividad, corresponde a la Unión el poder de crear nuevos impuestos, mediante ley complementaria y siempre que su hecho imponible o base imponible no sean los de los impuestos relacionados.

Por lo tanto, se constata que el sistema actual es bastante rígido, detalla uno a uno los tributos de la Unión, los estados y los municipios y establece límites al uso de la competencia residual. También atribuye un número razonable de tributos a la Unión, especialmente, si consideramos su posición privilegiada en aspectos relativos al reparto de los ingresos, como la no necesidad de distribuir la recaudación de las importantes contribuciones sociales¹¹².

3. Aplicabilidad de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito del Derecho tributario material brasileño: un sistema rígido de distribución en virtud de la fuente

Como ya se ha visto, la Constitución brasileña de 1988 es minuciosa en la distribución de poderes impositivos a la Unión, los estados, el distrito federal y los municipios. Así, en el artículo 153, que se refiere a los impuestos que competen a la Unión, se enumeran estos uno a uno. En el artículo 155, se enumeran, también de forma taxativa, los impuestos que se atribuye a los estados y al distrito federal. Por último, en el artículo 156, se refieren los impuestos que se atribuyen, con exclusividad, a los municipios.

Si esto no fuera suficiente, el constituyente, preocupado por garantizar una absoluta seguridad en el ámbito tributario, además, en el artículo 145, enumera cada una

¹¹² Según Jorge Miranda, el enquistamiento del poder central es, en la actualidad, una tendencia mundial. Cf. MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Ed. Ltda., 1988, t. III, p. 241.

de las figuras tributarias pasibles de utilización por las tres esferas de la federación, a saber, impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora¹¹³. Con relación a la Unión, dispuso las circunstancias —excepcionales— en las que puede establecer empréstitos forzosos (artículo 148)¹¹⁴.

En lo que concierne a la categoría de las «contribuciones», entregadas, exclusivamente, a la unión federal, el constituyente, reguló sus clases (párrafo introductorio del artículo 149) y dispuso, además, las bases imponibles y los tipos de gravamen posibles de las llamadas contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico¹¹⁵. En el artículo 195, enumeró, una a una, las materias que se

¹¹³ Art. 145. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos:

I - impuestos;

II - tasas, en razón del ejercicio del poder de policía o por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición;

III – contribuciones especiales de mejora, derivadas de obras públicas.

§ 1.º - Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y se graduarán conforme a la capacidad económica del contribuyente, facultándose a la Administración Tributaria, con el fin especial de dar efectividad a esos objetivos, a identificar, con respeto a los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.

§ 2.º - Las tasas no podrán tener base imponible propia de impuestos.

¹¹⁴ Art. 148. La Unión, mediante ley complementaria, podrá establecer empréstitos forzosos:

I - para atender gastos extraordinarios, derivados de calamidad pública, guerra externa o su inminencia;

II – en el caso de inversión pública de carácter urgente y relevante interés nacional, observado lo dispuesto en el art. 150, III, b).

Párrafo único. La aplicación de los recursos provenientes de empréstito forzoso estará vinculada al gasto que motivó su creación.

¹¹⁵ Art. 149. Compete exclusivamente a la Unión establecer contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de interés de las categorías profesionales o económicas, como instrumento de su actuación en las respectivas áreas, observado lo dispuesto en los artículos 146, III, y 150, I y III, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 195, § 6.º, respecto a las contribuciones a las que alude la disposición.

§ 1.º Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios establecerán una contribución, que cobrarán a sus funcionarios, para costear, en su beneficio, el régimen de seguridad social al que se refiere el artículo 40, cuyo tipo no será inferior al de la contribución de los funcionarios titulares de cargos efectivos de la Unión. (Redactado por la Enmienda Constitucional n.º 41, 19.12.2003)

§ 2.º Las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico de que trata el párrafo introductorio de este artículo: (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

I - no recaerán sobre los ingresos derivados de la exportación; (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

II - también recaerán sobre la importación de productos extranjeros o servicios; (Redactado por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

III – podrán tener tipos de gravamen: (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

a) *ad valorem*, cuya base será la facturación, los ingresos brutos o el importe de la operación y, en caso de importación, el valor en aduana; (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

b) específica, cuya base será la unidad de medida adoptada. (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001).

§ 3.º La persona natural destinataria de las operaciones de importación podrá ser equiparada a una persona jurídica, en la forma de la ley. (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

sujetan al establecimiento de contribución a la seguridad social e indica quienes son los sujetos pasivos¹¹⁶.

Por último, la cláusula de competencia tributaria residual, atribuida a la unión federal, estaba puntualmente delimitada en la Carta Magna, de forma que el artículo 154 disponía que el ejercicio de ese poder impositivo solo podría darse para establecer impuestos extraordinarios, en caso de guerra —único caso en el que el constituyente admite que la Unión podrá establecer impuestos que estén «comprendidos o no en su competencia tributaria»—, así como para establecer otros impuestos, circunstancia en la que la competencia del legislador se limita a la creación de exacciones que no posean una base imponible o un hecho imponible propios de los impuestos detallados en la Constitución. Aún así, exigió que el uso de este último poder se efectúa mediante ley complementaria (que exige un quórum reforzado para su aprobación) y de forma no acumulativa¹¹⁷.

Con ello, el constituyente dejó claro que, en la Constitución de 1988, en materia tributaria, no existen poderes implícitos. Las competencias están exactamente delimitadas, positiva y negativamente. No hay espacio para el ejercicio del poder

§ 4.º La ley definirá los supuestos en los que las contribuciones recaerán una única vez. (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001).

¹¹⁶ Art. 195. La seguridad social será financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, y de las siguientes contribuciones sociales:

I – del empleador, la empresa y la entidad a ella equiparada en la forma de la ley, que recaigan sobre: (Redactado por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) la nómina y demás rentas de trabajo pagados o abonados, por cualquier concepto, a la persona física que le preste servicio, aunque no haya vínculo laboral; (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

b) los ingresos o la facturación; (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

c) el beneficio; (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

II - del trabajador y los demás afiliados a la seguridad social, aunque no recaerá contribución sobre la jubilación y pensión concedidas por el régimen general de seguridad social al que se refiere el artículo 201; (Redactado por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

III - sobre los ingresos por juegos de azar.

IV - del importador de bienes o servicios del exterior o equiparado por ley. (Incluido por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) (...)

¹¹⁷ Art. 154. La Unión podrá establecer:

I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución;

II – ante la inminencia o en caso de guerra externa, impuestos extraordinarios, comprendidos o no en su competencia tributaria, los cuales serán suprimidos, gradualmente, cuando cesen las causas que motivaron su creación.

impositivo fuera de las precisas líneas demarcadas en las referidas disposiciones. Asimismo, la forma cómo se establecen y regulan las competencias impositivas en la Carta Magna de 1988 revela una preocupación histórica por el arbitrio y los excesos acometidos por el Poder Público. Además, se trata de una característica que se extiende por toda la Constitución, cuyo amplio elenco de garantías para la protección del particular frente al Estado refleja el anhelo popular de que exista un mayor control de la actuación del Estado en el ejercicio de sus poderes (el artículo 5, incluso, es un ejemplo emblemático de ello, con casi una centena de garantías yuxtapuestas)¹¹⁸.

La distribución rígida de rentas por la fuente, de esta forma, expresa un valor idéntico al que determinó la positivación redundante del principio de estricta legalidad tributaria, pese a la existencia de una garantía general de legalidad, como forma de realzar la interdicción del establecimiento de exacciones que excedieran los términos estrictamente tipificados por la autorización popular. No es por casualidad, incluso, que el constituyente tituló «sistema» tributario nacional al capítulo tributario en cuestión, explicitando con ello que no se trata de una aglomeración de mandatos, sino de un conjunto de partes coordinadas entre sí, de modo que forman un todo científico o un cuerpo de doctrina.

Con ello se quiere decir que todo supuesto de doble o múltiple imposición tributaria idéntica, a la que llamamos *coincidencia impositiva* (esto es, sobre una misma materialidad y su correspondiente base imponible), está regulada en la Carta. *Y que el campo de aplicación de la prohibición de bis in idem está entre los aspectos negativos de las competencias impositivas*. No hay lugar para la doble imposición fuera del «sistema» que, desde el punto de vista impositivo, de otorgamiento de poderes, está perfectamente delimitado. Como señaló el magistrado Celso de MELLO, de modo contundente, en la ADIn n.º 939, «el fundamento del poder tributario reside, en esencia, en el deber jurídico de estricta fidelidad (destacado en el original) de los entes tributarios a lo que imperativamente dispone la Constitución de la República. De este modo, el Poder Público no puede invocar las relaciones de Derecho tributario, como un

¹¹⁸ Fantozzi comenta que es evidente la exigencia de que se prevenga o evite toda suerte de doble imposición, concepción a partir de la que se puede extraer un principio de carácter general: «Da quanto sopra detto, appare del tutto evidente l'esigenza di prevenire o contrastare tale doppia imposizione, ed in primo luogo occorre domandarsi se ciò possa discendere da principi di carattere generale» (FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1991. p. 165).

vínculo de permanente y odiosa sujeción del contribuyente a las pretensiones arbitrarias del Estado».

Desde el punto de vista del contribuyente, la Carta también es clara al enumerar, en el artículo 150, una serie de frenos y amarras, para su defensa en la relación impositiva (así, la anterioridad, la irretroactividad, la prohibición de imposición con efectos confiscatorios). *No obstante, aquí, el sistema contempla una cláusula abierta*, que enuncia que los derechos del particular ahí enumerados se establecen «sin perjuicio de otras garantías», al dejar claro el influjo posible —y hasta deseable— de otras garantías que, por ley o como resultado del proceso hermenéutico o aplicación de principios generales de Derecho, se legislen o establezcan como forma de control del poder de imperio^{119 120}.

De esta forma, la literalidad de la referida disposición contrasta la perfecta aceptación de otros axiomas de protección del contribuyente («sin perjuicio de otras garantías») con la estricta delimitación del poder tributario, del que deriva que el silencio en materia de competencia impositiva debe entenderse como prohibición.

De aquí se extrae, incluso, un vector hermenéutico apto para resolver cuestiones sobre la aplicabilidad o no de la prohibición de *bis in idem* en una determinada situación concreta: la lista de garantías está abierta y permite invocar la prohibición de doble o múltiple imposición *siempre que esta no esté expresamente prevista*, ya que el ejercicio del poder —en el contexto de la forma rígida de distribución de las rentas tributarias— se limita, *numerus clausus*, a las cuotas de competencia perfectamente delimitadas en la Constitución.

¹¹⁹ Convergiendo con este pensamiento, ya dijo el magistrado Celso de MELLO, en su voto en la ADIn n.º 939, que se ha «enfaticado la importancia de que el ejercicio del poder tributario, por el Estado, se someta, completamente, a los modelos jurídicos positivados en el texto constitucional, que establece, a **favor de los contribuyentes** (en negrita en el original), decisivas limitaciones a la competencia estatal para imponer y exigir, de forma coactiva, las diversas figuras tributarias existentes».

¹²⁰ Jean Rivero es incisivo sobre la obligación de que la Administración se sujete a los principios generales de derecho: «I° Les principes généraux du droit ont force obligatoire à l'égard de l'administration ceux de ses actes qui les transgressent sont annulés, et peuvent, s'ils ont causé un dommage, engager la responsabilité administrative. Ils ont donc valeur de droit positif» (RIVERO, Jean. *Droit administratif*. 3.ª ed. Paris: Dalloz, 1965. p. 71).

Es oportuno citar las clásicas palabras de Carlos MAXIMILIANO, en *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, cuando afirma, con relación a la posición del intérprete en los casos de duda, que «ainda que o texto pareça admitir dupla tributação do mesmo objeto, valor ou ato jurídico, paga, direta ou indiretamente, pela mesma pessoa; cumpre interpretar a norma compulsória como se o legislador não tivesse tido intento de lançar, ou autorizar, ônus repetido. Servem de fanal do hermeneuta os cânones das ciências econômicas, e a estes contraria a incidência do mesmo imposto duas vezes sobre o mesmo bem e o mesmo contribuinte». Y finaliza, de modo enfático, diciendo que «as exceções ao *ne bis in idem*, preceito sábio, vetusto e universal, prevalecem quando clara, evidente, indiscutivelmente estabelecidas; não se presumem, nem se deduzem por simples inferências»^{121 122}.

Con relación al silencio legislativo, enseña HENSEL que «existe, sin embargo, una necesidad urgente de política financiera de evitar, en la medida de lo posible, la indefectible doble imposición sobre algunos contribuyentes en caso de ausencia de regulación o de ilimitadas potestades de imposición»¹²³.

La prohibición de *bis in idem*, por lo tanto, no es un axioma que se imponga de modo incondicional en el ámbito tributario. No es correcto pensar que la máxima se aplica *per se*, de forma genérica, y que puede invocarla el contribuyente, en su defensa, en cualquier circunstancia. Es la conformación del sistema constitucional tributario que indicará, bien por exclusión (vía implícita delimitación negativa de poder —ya que, como recuerda Andrei Pitten VELLOSO «em princípio, as competências tributárias são excludentes», puesto que «ao se reservar determinadas manifestações de capacidade contributiva à competência de um ente constitucional, rejeita-se, de modo implícito, tal

¹²¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 335.

¹²² Aludiendo a la doble imposición, enfatiza Sainz de Bujanda: «La lucha contra este fenómeno ha de producirse por varias razones: la primera es, pura y simplemente, una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios países, se vea más pesadamente gravada que otra. La segunda, y en la hora actual con una singular importancia para España, porque las medidas que se tomen contra ella vengan impuestas por la política económica, v.gr.: para estimular la inversión y el comercio internacionales» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.ª ed. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993. p. 57).

¹²³ HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 111.

competência para os outros entes políticos»¹²⁴), bien de forma explícita (por ejemplo, en casos como el del artículo 154, en el que la Carta Magna prohíbe una nueva exacción de impuesto con idéntico hecho imponible o base imponible, adoptando abiertamente una prohibición de *bis in idem*), cuando se aplica la máxima.

Estos condicionantes son válidos, sin embargo, solo en lo que se refiere a lo que denominamos «perspectiva abstracta» de la prohibición de *bis in idem*. Es oportuno decir que estas relativizaciones conciernen al campo abstracto del supuesto normativo, teniendo en cuenta la posibilidad o imposibilidad de que el órgano legislativo establezca una determinada exacción de forma superpuesta a otra ya existente y materialmente idéntica. Ello porque en el ámbito de lo que llamamos «perspectiva concreta», concerniente a la propia enunciación en lenguaje competente del hecho imponible realmente producido, por la autoridad fiscal, la aplicación de la prohibición de *bis in idem* se da de forma incondicional. En otras palabras, siempre que se *cobre* dos veces un tributo —cualquiera que sea—, o incluso, se liquide, constituido como crédito tributario, de forma repetida, el contribuyente podrá invocar en su defensa la prohibición de *bis in idem*. Es irrelevante si la doble liquidación se ha producido por error de hecho o de derecho, esto es, si derivó de una mera equivocación de la gestión tributaria o de su efectiva convicción (equivocada) en la exégesis del hecho imponible, ya que la prohibición de *bis in idem* se impondrá en cualquiera de los casos.

En caso de cobro equivocado, la prohibición de *bis in idem* será aplicable ante la simple y llana noción de que el pago extingue la obligación tributaria (con lo que se prohíbe que se exija de nuevo). En el caso de error de derecho, también se aplicará ante la mera constatación de que la realización de un único hecho imponible no puede dar margen para que el agente jurídico cree múltiples obligaciones tributarias donde la ley prevé solo una: es lo que ocurre, por ejemplo, cuando, con relación a una misma o única operación de circulación de mercancías, rivalizan los estados de la federación, cada uno considerándose acreedor del ICMS correspondiente (situación en la que, evidentemente, solo se admitirá como válida una de las exigencias).

¹²⁴ *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 246.

Por ello, como ya se ha tenido la oportunidad de exponer, en el ámbito de sistemas rígidos de distribución de las rentas tributarias por la fuente, el campo de aplicación de la prohibición de *bis in idem* será más amplio, mientras que en los sistemas flexibles, el Fisco tendrá más libertad en lo que se refiere al establecimiento de exacciones *coincidentes*.

No obstante, sin perjuicio de todo ello, la prohibición de *bis in idem* como *valor* siempre estará presente (en los sistemas rígidos y los flexibles), influyendo y dirigiendo la producción legislativa y la hermenéutica de las normas tributarias. Razones de política tributaria (fundamentada en exigencias de transparencia, simplicidad, comodidad y economicidad) íntimamente vinculadas a la moralidad administrativa, al derecho a la información y a la promoción del desarrollo así lo exigen.

Sin embargo, pese a ello, por todo lo que se ha visto en este estudio de la historia de la prohibición de *bis in idem*, existe un sentimiento humano, natural y social, que trasciende al Derecho positivo de cada Estado, que rechaza la repetición en el cumplimiento de deberes y que repele que se coloque al ciudadano en una situación de permanente sujeción, en el sentido más amplio del término. Por lo tanto, es natural que, una vez sometido a imposición un determinado signo presuntivo de riqueza, el particular se sienta exonerado de dicha carga/deber (como quien paga y, con ello, se extingue una determinada obligación), porque ya ha contribuido con su cuota de sacrificio al sostenimiento del Estado¹²⁵. Es la expresión de la llamada *moral fiscal*, que «significa la actitud de un grupo o de la totalidad de los contribuyentes frente al cumplimiento de sus deberes fiscales. Dicha moral está así arraigada en la mentalidad de la población para con el Fisco y en su conciencia social, en su reconocimiento del deber de contribuir y en la aceptación de la soberanía fiscal del Estado»¹²⁶.

¹²⁵ El rasgo de fundamentalidad está íntimamente unido a los derechos de libertad y propiedad, que se consideran preexistentes a la concepción formal de Estado: «Esto se ve con toda claridad en los derechos de libertad, que históricamente significan el comienzo de los derechos fundamentales: la libertad de religión, la libertad personal, propiedad, derecho a la libre manifestación de opiniones, existen, según esta concepción, antes que el Estado; no reciben su contenido de ningunas leyes, no con arreglo a las leyes o dentro de los límites de las leyes; describen el ámbito, incontrolable en principio, de la libertad individual; el Estado sirve para su protección, y encuentra en ella la justificación de su existencia» (SCHIMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 1982. p. 169).

¹²⁶ La cuestión puede enfrentarse, también, desde el punto de vista de lo que la obra de SCHMÖLDERS calificó «moral fiscal»: «Sin embargo, no vamos a entender aquí la moralidad al modo kantiano —es decir, como contrapuesta a la legalidad—, sino al modo de una aceptación interna de un orden jurídico y

En el contexto del Derecho tributario, rama introductoria de normas de un fuerte rechazo social^{127 128 129}, tienden a imponerse postulados garantistas (fórmulas

social que persigue el mejor cumplimiento de los deberes impuestos al individuo como miembro de la sociedad. En tal sentido, la moral fiscal significa la actitud de un grupo o de la totalidad de los contribuyentes frente al cumplimiento de sus deberes fiscales. Dicha moral está así arraigada en la mentalidad de la población para con el fisco y en su conciencia social, en su reconocimiento del deber de contribuir y en la aceptación de la soberanía fiscal del Estado» (SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, D.L., 1965. p. 99).

¹²⁷ «Los impuestos son inevitablemente dolorosos. Como cabría esperar, el diseño de los sistemas tributarios siempre ha sido objeto de considerables controversias. Por decirlo de la forma más sencilla, a la mayoría de la gente le gustaría pagar menos impuestos. Es posible imaginar argumentos bastante ingeniosos por los que los demás deberían pagar más. Los Gobiernos, pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado principios generales. Se acepta que un 'buen' sistema tributario debe tener cinco propiedades:

1. Eficiencia económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.
2. Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar.
3. Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.
4. Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.
5. Justicia: debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos» (STIGLITZ, Joseph. *La economía del sector público*. 3.^a ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2003. p.483).

¹²⁸ «Nadie gusta de pagar impuestos. La historia de la imposición está llena de ejemplos que prueban que el pago de las cargas fiscales constituye un penoso deber, a cuyo cumplimiento hay que incitar constantemente a los ciudadanos. Hasta las obligaciones "voluntarias" de los poderosos de Atenas eran impuestas, cuando no por la ley, por los usos mismos de la sociedad. Jacob Burckhardt ironizaba a menudo las ideas que sus contemporáneos liberales tenían de los antiguos griegos, haciendo hincapié precisamente en la rigidez de sus usos sociales, que no concordaba en absoluto con su individualismo. Hasta en los Estados modernos el pago de los impuestos sigue considerándose como un desagradable deber, que incluso el más honrado trata de sacudirse en todo lo posible. La imposición ha de tener siempre muy presente esa resistencia que se ejerce en todas las formas imaginables, pero sobre todo evadiendo total o parcialmente el pago del impuesto.

LA ODIOSA COACCIÓN

Por lo común, el impuesto desencadena una reacción del individuo contra lo que de coacción aquél comporta y un resentimiento por el sacrificio que su pago representa. El pago del impuesto aparece ante el psicólogo como un "pago psicológicamente sin motivo", como una "idea psicológicamente motivada sólo para una de las partes, que en el campo de la conducta fiscal no despierta factores activos positivos, sino resistencia y pasividad".

Las investigaciones en el terreno psicológico han demostrado que el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad del individuo. La apelación del Estado por un deber fiscal más consciente se dirige tan solo a la razón pura del individuo y a una "buena voluntad" latente en esa razón. En cambio, la oposición al impuesto arraiga en la esfera más vital del ser humano, en sus instintos y tendencias naturales, que neutralizan así e incluso vencen a ese deber racional, mucho menos poderoso. El que el impuesto aparezca como algo que se exige coactivamente sin especial contraprestación, despierta en el individuo uno de sus más potentes instintos: su instinto de dominación, que defiende la posesión de sus propios bienes. A menos que un temor ancestral de raíz religiosa no le inspire la necesidad de contribuir de algún modo al bienestar general, los deberes fiscales encontrarán en el hombre las más poderosas resistencias» (SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, D.L., 1965. p. 112-113). Como ya hemos referido, a pesar de que dicha postura académica da margen a intensos debates en el plano filosófico y, de un modo general, la doctrina actual diverge de la opinión del referido, seguimos convencidos del acierto de esta visión tanto desde el punto de vista sociológico como, en particular en Brasil, desde el punto de vista constitucional positivo. Sobre este punto, remetemos al lector a la nota de pie de página 71.

objetivas de protección del particular frente al Estado, como el *ne bis in idem*) que doten de límites más precisos la cuota (y la forma) de contribuir de cada ciudadano, como la otra cara de la concepción misma del poder tributario como un poder limitado y confinado¹³⁰. Se trata de un rasgo ontológico, histórico y axiológico, perceptible desde la enunciación del aforismo «*no taxation without representation*», que se concibió como un freno a las prácticas de imposición exageradas, discriminatorias o repetidas. En este sentido, la legalidad tributaria también es hija de un anhelo popular a favor de la prohibición de la superposición indiscriminada de exigencias fiscales¹³¹, que constituye un medio (de control, transparencia y sistematización) para alcanzar fines mayores: seguridad, certeza, proporcionalidad, dignidad y justicia en la imposición (que convergen con la prohibición de *bis in idem*)^{132 133}.

¹²⁹ Llevando esta afirmación al extremo, Ives Gandra da Silva MARTINS afirma: «O tributo é uma penalidade. Espontaneamente, muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocado à margem para os casos excepcionais de desrespeito. A sanção para a norma social de aceitação sem resistência é complemento natural à sua vigência e eficácia. A sanção para a norma de rejeição social é complemento essencial à sua vigência e eficácia. Mesmo sem a sanção, a norma de aceitação sem resistência seria cumprida pela grande maioria da população. A norma de rejeição, sem a sanção, seria cumprida por muitos poucos. Isto porque a norma de rejeição social impõe-se como uma penalidade aos que são obrigados a cumprí-la, sendo, portanto, de caráter odioso» (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50).

¹³⁰ «1. PODER FISCAL – El poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo» (JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969. p. 23).

¹³¹ Sin perjuicio de limitar también la actuación del fisco, en la actividad de recaudación: «En general puede afirmarse que los funcionarios de Hacienda no tienen el deber de "recaudar todos los impuestos posibles" con cualquier tipo de medios. "El aumento de recaudación no puede ser el estímulo ni la medida del rendimiento del funcionario de Hacienda. Su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho tributario"» (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 82).

¹³² En este sentido, se concibe la prohibición de *bis in idem* como una opción que el ser humano tomaría, en una determinada situación original que, por ello, traduce expresión de justicia en la acepción rawlsiana: «Na justiça como equidade a posição original de igualdade corresponde ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social. Essa posição original não é, obviamente, concebida como uma situação histórica real, muito menos como condição primitiva da cultura. É entendida como uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a uma certa concepção da justiça. Entre as características essenciais dessa situação está o fato de que ninguém conhece seu lugar na sociedade, a posição de sua classe ou o status social e ninguém conhece sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força, e coisas semelhantes. Eu até presumirei que as partes não conhecem suas concepções do bem ou suas propensões psicológicas particulares. Os princípios da justiça são escolhidos sob um véu de ignorância. Isso garante que ninguém é favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais. Uma vez que todos estão numa situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer

De este modo, es verdad que, con independencia de si se trata de un sistema rígido o flexible de distribución de las rentas por la fuente, o incluso de la forma de organización de un determinado sistema, la prohibición de *bis in idem* influirá en el orden jurídico como valor¹³⁴.

4. Principios de política fiscal como fundamentos axiológicos de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito material tributario

A partir de todo lo expuesto podemos afirmar que no existe un principio general de prohibición de *bis in idem* en el ámbito del Derecho tributario material. En consecuencia, tampoco existe un fundamento constitucional general para el axioma. Lo que hay son fundamentos específicos, previsiones puntuales constitucionales impeditivas del *bis in idem* en determinados supuestos.

Sin perjuicio de ello, la prohibición de *bis in idem* existe como *valor/principio*, que se introduce en el sistema constitucional tributario como vector interpretativo tendente al rechazo de la superposición impositiva siempre que no se haya establecido

sua condição particular, os princípios da justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo» (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 13).

¹³³ «(1) O princípio da legalidade da imposição é complementado pelo princípio da certeza legal da imposição. Também o princípio da segurança jurídica, que é uma emanção do princípio do Estado de Direito, exige certeza legal. Afinal, a divisão de poderes sempre pode ser afetada; quanto mais indeterminada forma lei, tanto mais espaço abrirá ao Executivo e ao Judiciário» (TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2008. v.1. p. 245).

¹³⁴ La observancia de un vector hermenéutico conducente a rechazar los supuestos de *bis in idem* en los casos dudosos o no explícitos resulta, así, del principio de coherencia del sistema, como expone Casalta Nabais: «Pois bem e começando pelas conseqüências intra-sistemáticas, podemos dizer que o princípio da coerência do sistema pode ser chamado a actuar relativamente a diversas situações como as da dupla tributação (interna), presente-se como dupla tributação jurídica ou como dupla tributação económica ou sobreposição de impostos, a de outras formas de tributação múltipla ou plural assente em índices ou manifestações importantes da capacidade contributiva, a da ausência de tributação relativamente a manifestações importantes da capacidade contributiva ou a tributação diminuta destas face à tributação (excessiva) de outras manifestações do mesmo tipo, a da conversão de impostos, etc.» (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 601).

de modo inequívoco en la Constitución. Esto se produce por la conjugación de tres razones:

- i) el elenco de competencias impositivas es *numerus clausus*;
- ii) el elenco de garantías del contribuyente es *numerus apertus* (conforme al artículo 150);
- iii) la prohibición de *bis in idem* traduce principios de política tributaria y justicia fiscal que deben orientar la concepción e interpretación del ordenamiento, funcionando como guías para el intérprete a la hora de colmar las lagunas/oscuridades normativas.

En efecto, como destaca BERLIRI, «en aplicación de un elemental principio de Justicia —por lo demás consagrado en el artículo 53 de la Constitución según el cual todos concurren a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva (principio de la igualdad tributaria)— ningún impuesto puede ser aplicado dos veces por el mismo presupuesto de hecho ni a cargo del mismo sujeto ni a cargo de sujetos distintos»¹³⁵. El sistema debe estructurarse de forma que busque al máximo evitar toda y cualquier duplicidad impositiva¹³⁶.

De hecho, se admite en términos de principios de política fiscal que cualquier ordenamiento tributario que se proponga ser racional, social y económicamente sostenible, debe estar dotado de la máxima *transparencia*, de forma que permita a los súbditos conocer con claridad las exacciones a las que están sometidos y sus cuantías. De la misma forma, se espera que el sistema sea *simple* —para que sea fácilmente comprendido por cualquier persona corriente— y favorezca la *comodidad*, como forma para estimular el cumplimiento.

¹³⁵ BERLIRI, Antonio. *Il Testa Unico delle Imposte Dirette* (Espozizione istituzionale dei primi otto titoli). Milano: Giuffré, 1960, p. 12.

¹³⁶ FASOLIS, G. *Le doppie imposizione internazionale*. Castello: Casa Editrice S. Lapi, 1914, p. 10.

La superposición de imposiciones, por definición, añade más complejidad al sistema, dificulta su comprensión, estimula las divergencias, impide su modernización, conduce al aumento de obligaciones y, en consecuencia, del aparato fiscalizador, induce a la informalidad, facilita el aumento de la carga y dificulta su control. Como resultado, inhibe la inversión y el crecimiento económico. No hay duda de que constituye una pésima política fiscal e induce a la injusticia tributaria¹³⁷.

Un sistema que la sociedad pueda comprender y fiscalizar fácilmente tiende, de forma natural, a la Justicia y la reducción del fraude¹³⁸. Por esta razón, explica GAUDEMET que: «d'autre part, si sur une même matière imposable sont superposés, comme il arrive parfois, plusieurs impôts, le Contribuable verra dans cette superposition d'impôts une incitation à dissimuler la matière imposable pour échapper ainsi à de multiples impositions»^{139 140}. Cuanto más complejo sea un sistema, menos será

¹³⁷ «545. Le système fiscal, image de la société. – Un système fiscal ne peut être établi d'une manière arbitraire. Si le législateur est juridiquement libre de l'agencer à sa guise, il est en fait obligé de tenir compte des exigences du milieu social où il doit s'appliquer. En fait, les structures sociales du paix et l'époque où est établi le système fiscal influent profondément sur lui et sur le choix des diverses matières imposables. La société pèse en quelque sorte sur le système fiscal pour lui donner une forme indépendante de la volonté du législateur. Le système fiscal est l'expression d'une société.

En fait, plusieurs éléments conditionnent le système fiscal:

1° Les traditions historiques.

2° Les structures politiques et administratives.

3° Les structures économiques» (GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de finances publique: les ressources publiques emprunt et impôt*. Paris: Éditions Montchrestien, 1970. p. 122).

¹³⁸ «766. La cause technique essentielle de la Fuite devant l'impôt, c'est la complexité du système fiscal. Le réseau fiscal est si complexe que le fisc lui-même s'y reconnaît parfois difficilement; le contribuable peut s'échapper entre les mailles du réseau fiscal et le fisc ne peut le surveiller aisément. La complexité technique du système fiscal apparaît comme un facteur de la fuite devant l'impôt: il empêche un contrôle efficace, il permet au contribuable d'échapper à l'impôt sans contrevenir à la loi» (GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de finances publique: les ressources publiques emprunt et impôt*. Paris: Éditions Montchrestien, 1970. p. 310).

¹³⁹ GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de finances publique: les ressources publiques emprunt et impôt*. Paris: Éditions Montchrestien, 1970. p. 307.

¹⁴⁰ «O incalculável número dos mais diferentes interesses sociais tornados validos de modo partidário produz o assim chamado caos tributário, uma anarquia da tributação, na qual é indeterminado e indeterminável tal qual o clima, que interesses, de quais grupos sociais, quando e com que intensidade influem na alteração de qual lei tributária. As conseqüências são não apenas injustiça tributária, mas também considerável insegurança tributária. A insegurança institucional da tributação engendra insegurança no planejamento e transmite ao contribuinte a sensação de que a imposição se deixa arbitrariamente manipular. O cidadão sente o Estado Tributário não como Estado de Direito, mas como insaciável Leviatã. Conseqüentemente, vê-se legitimado a lançar mão inescrupulosamente de sugestões e artimanhas tributárias suspeitas de ilicitude. Manuais tributários inidôneos atingem milhões de exemplares. A burla ao Estado, a sonegação fiscal, assume o caráter de delito de cavalheiro» (TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2008. v.1. p. 166).

cumplido, bien por las razones inherentes a la dificultad misma del cumplimiento, bien porque tiende a entenderse como arbitrario y, con ello, se ve comprometida su legitimación¹⁴¹.

Coherente con estas premisas, «o princípio de uma imposição orientada para a política de crescimento econômico, segundo o qual a política fiscal deve se estruturar tanto em sua totalidade como em suas partes de forma que: de um lado não produza efeitos que freiem o crescimento e, de outro, possa exercer uma influência positiva sobre o mesmo caso a taxa de crescimento a longo prazo venha a cair abaixo daquela que se considera adequada»¹⁴² debe pautar la estructuración del sistema tributario. Como ya refirió POSNER, otro modo de definirse la Justicia puede ser, simplemente, a través de la noción de eficiencia¹⁴³.

Desde el punto de vista empresarial, la complejidad del sistema encarece la producción, al exigir que se destine una serie significativa de recursos, exclusivamente, a la satisfacción de obligaciones accesorias. Hace que, incluso el contribuyente de buena fe, se vea con frecuencia penalizado por no haber observado normas cuya interpretación es incierta. Favorece la competencia desleal, al hacer surgir y florecer negocios cuyo diferencial competitivo consiste, principalmente, en obtener ventaja de la dificultad de control. Y, como consecuencia, el aparato de control es mayor, más caro e ineficiente, lo que provoca sucesivos aumentos de la carga, en un círculo vicioso sin fin.

¹⁴¹ Si esto ya se derivaba de los tradicionales principios de política fiscal, hoy también resulta de principios generales de Derecho administrativo de moralidad y publicidad, que con exactitud garantiza la Carta Magna brasileña (art. 37), además de los textos de la LC n.º 95 (art. 11) y el Decreto n.º 4.176/02 (art. 8), que regulan de forma amplia los principios de simplicidad y transparencia como técnica legislativa.

¹⁴² cf. NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2.ª Ed., 1994, p. 331 y ss.

¹⁴³ «A second meaning of "justice", and the most common I would argue, is simply "efficiency". When we describe as "unjust" convicting a person without a trial, taking property without just compensation, or failing to require a negligent automobile driver to answer in damages to the victim of his carelessness, we can be interpreted as meaning simply that conduct or practice in question wastes resources» (POSNER, Richard A. *The economic structure of the law: the collected economic essays of Richard A. Posner*. Cheltenham: Edward Elgar, 2000, p. 777).

Por ello, en la clásica obra de HALLER se enumeran como principios de política fiscal «configurar a imposição de maneira que a carga imposta aos contribuintes se sinta o menos possível e com isso a atividade econômica seja prejudicada em menor grau» y de «configurar a imposição de maneira que com ela não se prejudique a racionalidade interna da produção, nem a coincidência ótima da produção com a estrutura de necessidades (racionalidade externa da produção)»¹⁴⁴. Por esta razón, los Estados soberanos firman tratados orientados a impedir la doble imposición en el ámbito internacional¹⁴⁵.

De estas nociones se extraen los fundamentos axiológicos de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito tributario. Al traducir el rechazo a la superposición de imposiciones como valor, el axioma impeditivo sirve de guía a la conformación del sistema tributario, tanto en lo que respecta a su estructuración (en lo que se refiere al legislador) como en lo que atañe a su comprensión u operacionalización (en lo que se refiere a los operadores jurídicos). En este sentido, su incidencia no depende de previsiones constitucionales puntuales que lo expresen de forma positiva.

Guardando absoluta convergencia con las exigencias de política fiscal de simplicidad, comodidad, transparencia, economicidad y estructuración en pro del crecimiento, la prohibición de *bis in idem* conduce a la realización de la justicia tributaria y, por ello, orienta la formulación y comprensión del Derecho tributario como *vector hermenéutico*, conducente a la exclusión de los supuestos de acumulación (en la formulación o aplicación del Derecho) siempre que el constituyente no los haya

¹⁴⁴ HALLER, Heinz. *Política financiera*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1963. p. 291-292.

¹⁴⁵ «Respecto a un juicio doctrinal de la doble imposición internacional, puede decirse que su condena y posible extirpación ha constituido no ya la finalidad fundamental de todos los TDI concertados desde fines de la primera guerra mundial, sino también el más importante objetivo de toda la actividad de la I. F. A. desde su fundación, hace veinticinco años; a ello puede añadirse que hoy día ello casi se ha alcanzado en todas las relaciones importantes de la economía mundial. Pero, sin embargo, aún no ha sido conseguido totalmente en los TDI (cfr. "infra", cap. 7), y menos aún en relación con los impuestos indirectos, no incluidos, en general, en esos tratados. En ausencia de TDI entre dos Estados, las interferencias en el terreno de los impuestos directos, así como el gravamen real, las obligaciones formales, que no deben dejar de ser tenidas en cuenta, no son eliminadas mediante normas nacionales de imputación. Por ello es válida la opinión de no admitir que la doble imposición internacional sea hoy ilícita en Derecho internacional (v. aún "infra", cap. 6)» (BÜHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 46-47).

determinado de forma inequívoca (sin perjuicio de que, por las mismas razones, también oriente la actividad constituyente derivada).

5. *Bis in idem* y bitributación

Pese a la extensa investigación realizada, no encontramos obras monográficas que se dedicasen a trazar un panorama general de la prohibición de *bis in idem* en Brasil. La mayoría de las veces, los estudios que encontramos se dirigían a analizar aspectos puntuales, casos concretos, sin estructurar ni delimitar el concepto en el ámbito del Derecho material tributario, aunque la jurisprudencia con frecuencia recurra al axioma. El precepto *ne bis in idem* o *non bis in idem* acaba citándose de forma irreflexiva.

Aún así, el uso de la distinción entre «bis in idem» y «bitributación» es bastante frecuente. Sin embargo, no hallamos su fundamento. Mejor dicho, encontramos algunas remisiones doctrinales, si bien, tras su lectura, nos encontrábamos justamente en el mismo punto que al principio: convencidos de que en ellas no se encontraba una explicación convincente, lógica, normativa o filosófico-conceptual.

Según quienes utilizan esta distinción en la doctrina brasileña, «bitributación» correspondería a aquella realizada por entes distintos, mientras que «bis in idem» consistiría en la doble imposición realizada por el mismo ente. Es posible que esta diferenciación naciera a raíz de la siguiente sentencia pronunciada por el eminente magistrado Aliomar BALEEIRO¹⁴⁶, cuyo resumen reza lo siguiente:

Tasa de Estadística del Amazonas – Inconstitucionalidad.

1. La bitributación siempre es inconstitucional en Brasil,

¹⁴⁶ La doctrina de BALEEIRO, a su vez, parece extraída de la Carta Magna de 1934, según la cual: Art 11. Se prohíbe la bitributación, de forma que prevalece el impuesto establecido por la Unión cuando la competencia sea concurrente. Sin perjuicio del recurso judicial pertinente, corresponde al Senado Federal, *ex officio* o a iniciativa de cualquier contribuyente, declarar la existencia de la bitributación y determinar cual de los dos tributos debe prevalecer.

pero el *bis in idem* podrá ser constitucional en algunos casos y en otros no. 2 El *bis in idem*, por medio del ICM es inconstitucional, porque la segunda exigencia, acumulada a la primera, excede del tipo de gravamen máximo fijado por el Senado en los términos del artículo 23, § 5.º de la CF. 3. La tasa de estadística de las leyes 698/67 y 705/68, del Amazonas, es inconstitucional porque enmascara *bis in idem* del ICM y no se enmarca en el artículo 18, I de la Enmienda 1/69 ni en los artículos 77 y 79 del CTN¹⁴⁷.

Es este caso, véase que el magistrado afirma que la «bitributación» siempre es inconstitucional, mientras que el «bis in idem» podrá ser inconstitucional en algunos casos y en otros, constitucional. Al conocer el caso, el magistrado BALEEIRO expuso su criterio sobre la distinción entre la bitributación y el *bis in idem*, explicando que considera «correcto que si la bitributación (la exigencia del mismo tributo por dos competencias diferentes) es siempre inconstitucional en Brasil, el *bis in idem*, en el sentido de imposición del mismo impuesto dos veces por el gobierno competente, puede ser constitucional en muchos casos, aunque represente, casi siempre, una política legislativa mala (Repertório do Direito brasileiro, J. CARVALHO SANTOS, verbete *bis in idem*)».

Para terminar su raciocinio, el docto magistrado tributario asevera que «nunca puede ser constitucional, en el sistema de 1969, *bis in idem* del ICM, porque su tipo de gravamen máximo es uniforme y lo fija el Senado en los términos del § 5.º del art. 23, de la CF». Y «en lo caso de los autos, Amazonas enmascaró de tasa una segunda aplicación del ICM, que, sumada a la primera, supera el umbral máximo fijado por el Senado. Este fin inconstitucional es el motivo de la falsa tasa».

Esta referencia, por sí sola, ya denota que la clasificación se hizo a partir del texto de una determinada Constitución, la de 1969 (y, como ya se ha referido, probablemente basada en el texto de la Carta de 1934), y no a partir de criterios

¹⁴⁷ RE 77.131/AM, j. 18.09.74.

propriadamente científicos aptos para conceptualizar las figuras con base en premisas técnicas y en razón de su contenido deóntico. De esta forma, traída al contexto actual, de la Constitución de 1988, estos enunciados no se confirman y la distinción cae por tierra. En definitiva, en ella hay casos de doble imposición realizada por entes distintos que se admiten perfectamente, así como, casos de doble imposición, realizada por el mismo ente, que se prohíben.

Por lo tanto, nos parece que es necesario rever la distinción establecida. En primer lugar, porque no se puede hablar de *bis in idem*, ya que esta expresión carece de significado deóntico. Lo que existe, como principio general de Derecho, es la locución «*non bis in idem*» o «*ne bis in idem*», o incluso «prohibición de *bis in idem*», como preferimos emplear, por lo general, en este trabajo.

De hecho, la referencia a «dos veces la misma cosa» (*bis in idem*) no tiene ninguna relevancia desde el punto de vista del *deber ser*: no determina ninguna conducta en los modales permitido, prohibido u obligatorio. Es tan vacío hablar de categoría llamada «*bis in idem*», sin referirse a una determinación de conducta, como hablar de «dos árboles» o «dos salarios».

Lo que existe en nuestro sistema, como de hecho en la casi totalidad de los sistemas jurídicos del mundo, es un axioma de prohibición: *ne bis in idem*. Así, en este sentido, es importante decir que a los efectos de la prohibición de *bis in idem* es insignificante si la exigencia proviene de un único ente o de varios. *Lo que se tiene en cuenta es el resultado*.

Para hablar de prohibición de *bis in idem*, en el ámbito tributario abstracto, debe haber lo que denominamos *coincidencia impositiva*, esto es, imposición simultánea sobre una misma materialidad y su correspondiente base imponible (puesto que, como es sabido, el binomio hecho imponible-base imponible es el que define la naturaleza de una exacción), que de lugar a una superposición, con lo que se quiere decir que, además de acumuladas, deben recaer, por lo general, sobre un mismo sujeto pasivo¹⁴⁸. Los demás aspectos del hecho imponible (especialmente la identidad de

¹⁴⁸ La configuración de *bis* exige, necesariamente, la identidad de exacciones y, por lo tanto, la acumulación sobre una determinada materialidad y su correspondiente base imponible es indispensable

sujeto activo) no definen la prohibición de *bis in idem*; se trata de circunstancias que pueden o no estar presentes de acuerdo con la conformación del sistema.

Si bien, más allá del Derecho tributario, puede verse que la prohibición de *bis in idem* es un postulado que *repele*, como regla general, la duplicidad de carga referida a un mismo hecho, que repugna al Derecho. De hecho está presente en todas las ramas del escenario jurídico, entre las que el Derecho tributario es una más. Así, en el Derecho administrativo se impide que se pueda percibir una misma gratificación por el mismo hecho; en el Derecho administrativo sancionador se veda que una misma falta dé lugar a una segunda suspensión o advertencia; en el Derecho civil se prohíbe que, por lo general, se pueda exigir válidamente dos veces una misma deuda; en el Derecho mercantil se imposibilita que un mismo cheque se pueda compensar varias veces; en el Derecho laboral se niega que, por ejemplo, la actualización acumulativa de un mismo salario aplicando dos índices de corrección monetaria. Y así en adelante.

Por lo tanto, se trata de un axioma prohibitivo que, en el caso del Derecho tributario, puede preverse en derecho positivo a través reglas específicas o incluso servir meramente de vector hermenéutico que conduzca al rechazo de la coincidencia no expresamente autorizada constitucionalmente. Pero no tiene sentido hablar de «*bis in idem* permitido».

A su vez, el término bitributación se ve desprovisto de sentido deóntico: de él no surge una prohibición. Hay bitribuciones permitidas, bitribuciones prohibidas y bitribuciones obligatorias (ha de entenderse como expresamente impuesta en enunciados legales). De esta forma, el término «bitributación» no designa un valor, ni un principio; no orienta, ni encierra norma de conducta, regla o límite objetivo. Solo

para aplicar la prohibición. Sin embargo, la circunstancia de que la exacción recaiga sobre un mismo sujeto pasivo puede no estar presente y, aún así, producir la aplicación de la regla de prohibición. Esto porque se puede concebir la posibilidad, por ejemplo, de que la inspección establezca o exija un determinado tributo, como el impuesto sobre servicios previsto en la Constitución, tanto al prestador, como al tomador de los servicios. En este caso, se aplicaría la prohibición de *bis in idem*, aunque los sujetos pasivos sean distintos, por la simple razón de que el otorgamiento de competencia, en su caso, únicamente autoriza la imposición a uno de ellos, bien porque solo hay un acto y una manifestación de riqueza, bien porque la Constitución solo autoriza la creación de un tributo con base en una determinada competencia. Aquí se alude a la necesidad de sujetos pasivos idénticos, principalmente, teniendo en consideración la dimensión normativa de la prohibición de *bis in idem*, porque tan solo en su dimensión factual se podrán concebir supuestos de aplicación de la prohibición *bis in idem* en una situación en que se esté frente a sujetos pasivos distintos.

expresa un hecho, dependiente de otros elementos integradores para que se verifique si jurídicamente se acepta o no.

Por el contrario, el postulado *ne bis in idem* expresa siempre una prohibición que el poder constituyente puede introducir o excluir, como de hecho, con todo en Derecho. Se trata de una prerrogativa ontológica del Estado soberano que, por intermedio de la asamblea constituyente, puede todo o casi todo (al menos en el contexto del poder constituyente originario). Por lo tanto, lo que le corresponde al intérprete es verificar cuando se aplica esta máxima y en qué hechos se subsume el postulado, siempre a la luz de las directrices constitucionales de cada sistema.

A su vez, en virtud de cada sistema, la bitributación puede ser o no posible, dependiendo solo de la forma y términos de la distribución de competencias tributarias. En el sistema brasileño, a la luz de la CF de 1988, hay casos de bitributación, por el mismo sujeto político, constitucionalmente aceptados, como, por ejemplo, el caso del impuesto sobre la importación y el PIS/COFINS sobre la importación, que establece y recauda la Unión federal. Asimismo, hay casos, igualmente aceptados, de bitributación por entes federados distintos, como, por ejemplo, el ICMS sobre la importación y el IPI sobre la importación, de forma que el primero lo cobran los estados y el segundo la Unión. Todos estos casos representan un «bis», sobre un mismo —*idem*— «hecho» (una misma materialidad). El sistema jurídico-tributario nacional los contempla todos, sin que haya ningún vicio de constitucionalidad, lo que ya evidencia la impropiedad o inaplicabilidad de la distinción diseñada en el actual contexto constitucional brasileño.

De esta forma, no se puede afirmar que se veda toda bitributación (adoptado el concepto que se está comentando). De la misma forma, es inadecuado aducir que «el *bis in idem* en algunas ocasiones puede permitirse y otras, prohibirse». Se trata de un postulado prohibitivo, por definición, que ya contiene un modal deóntico en su núcleo, como la «no acumulación», la «no confiscación» (en el Derecho tributario) o el «no retroceso».

La cuestión reside, en suma, solo en aclarar que la «prohibición de *bis in idem*» es un axioma aplicable en diversas áreas del pensamiento jurídico que, en el campo del Derecho tributario, constituye un máxima informadora de bitributación prohibida.

Como mandato prohibitivo, puede ser aplicable o no aplicable, según la conformación del sistema (en el caso de la perspectiva abstracta, antes aludida). En el primer caso, de doble imposición permitida, se tratará de bitributación, simplemente, sin que de ahí resulte ninguna consecuencia. Por contra, en el segundo caso, el rechazo de la bitributación prohibida se expresará mediante la máxima «*ne bis in idem*».

El objetivo de toda conceptualización de una determinada institución consiste en extraer de ella sus características esenciales, delimitándola. No tendría sentido definir «bitributación» de forma distinta a lo que el término expresa (tributar dos veces). Los demás elementos añadidos en la recurrente clasificación utilizada por la doctrina nacional —se refieran a la existencia de uno o más sujetos políticos responsables de establecerlos, se refieran a la circunstancia de que se permita o prohíba esa doble imposición— constituyen referencias ajenas al término, que pueden o no estar presentes en un determinado ordenamiento constitucional o legal. La inaplicabilidad misma de tales «elementos conceptuales» a la Constitución brasileña de 1988 ya demuestra la impropiedad de la conceptualización (que, además, habría perdido su fundamento de validez en el sistema vigente).

Para conceptualizar correctamente una determinada institución —y para que esta sirva mejor al Derecho (y no solo a una determinada realidad normativa)—, el hermeneuta debe atenerse a sus elementos ontológicos y etimológicos. En el caso, el propio vernáculo no permite extraer del signo «bitributación», más de lo que es: acto o efecto de tributar dos veces. Así como es inadmisibles extirpar del axioma «*ne bis in idem*» su modal prohibitivo central «*ne*» y de él extraer la aún más extravagante conclusión de que puede haber «*bis in idem*» permitido y «*bis in idem*» prohibido.

La cuestión es, simple y llanamente, de subsunción. El postulado se aplica o no se aplica.

Para avanzar, podemos decir que la bitributación es un término que se refiere, etimológicamente, al fenómeno jurídico de la tributación. Significa someter a tributación dos veces. Alude, por lo tanto, a la coexistencia de dos tributos. O, mejor dicho, a lo que denominamos *coincidencia impositiva*. No se refiere al campo factual,

de cobro o liquidación duplicados, sino a la repetición misma de hechos imponibles (establecimiento de dos tributos idénticos por el legislador).

El *ne bis in idem*, a su vez, es principio y regla¹⁴⁹ que —en el plano material— se refiere tanto a la prohibición de someter a imposición dos veces —lo que denominamos perspectiva abstracta de la prohibición de *bis in idem*—, como a la prohibición de liquidar, o acto administrativo de cobrar, dos veces —perspectiva concreta de la prohibición de *bis in idem*—. Además puede aludir, en el ámbito adjetivo procesal, a la eficacia preclusiva de determinados actos y a la noción de cosa juzgada. O, de forma genérica, a la prohibición de exigir la práctica repetida de un determinado acto (por ejemplo, una obligación accesoria). Por lo tanto, este es su campo de aplicación.

6. Los criterios del hecho imponible y la coincidencia impositiva prohibida

Es evidente que para poder hablar de aplicación de la prohibición de *bis in idem*, habrá de reconocerse la existencia de dos exigencias fundamentalmente idénticas o, conforme nuestra denominación, tendrá que hablarse de *coincidencia impositiva*, sin lo que no existiría «*bis*» que rechazar. Así, compete examinar los criterios de la norma jurídica tributaria en sentido estricto para saber cuáles son determinantes para revelar la existencia de una coincidencia impositiva prohibida.

El esquema de la norma jurídica tributaria en sentido estricto, que la doctrina brasileña denomina «regla matriz», tiene el mérito de seccionar el fenómeno jurídico impositivo, permitiendo al científico analizar cada uno de los aspectos de la norma en sentido estricto (creada por el hermeneuta a partir de la integración de los enunciados *establecidos* en la ley, que conforman la exacción y hacen *típica* la conducta), separando el supuesto de la consecuencia e identificando cada uno de los puntos en los que ambas se descomponen. En el supuesto (o antecedente) se describe la conducta tipificada (por ello se denomina *descriptor*) y en la consecuencia se prescribe el deber

¹⁴⁹ Véase el apartado específico a este respecto.

que deriva de ella (por ello se denomina *prescriptor*), de cuya conjunción resulta la cópula deóntica a la que se denomina «deber ser». En este contexto, el antecedente puede analizarse a partir de un criterio material (conducta a realizar), un criterio espacial (lugar) y un criterio temporal (momento). A su vez, el consecuente puede analizarse a partir de un criterio cuantitativo (*quantum* a pagar) y un criterio personal (quién paga a quién). De la conjunción del descriptor y el prescriptor se obtiene la *norma*: «si se realiza la conducta X (criterio material), en un determinado lugar (criterio espacial) y momento (criterio temporal), A (sujeto activo) *debe pagar* \$\$\$ (criterio cuantitativo: base imponible + tipo de gravamen) a B (sujeto pasivo)¹⁵⁰.

Pasando al análisis de los criterios de la norma jurídica en sentido estricto, tenemos que el binomio «hecho imponible-base imponible» es el que define una exacción¹⁵¹ y, por lo tanto, no hay duda de que constituye el elemento fundamental para que se caracterice la *coincidencia impositiva*. Se alude al binomio porque, por lo general, la base imponible tiene la función de confirmar/afirmar la conducta descrita en el hecho imponible (criterio material), aunque, en la práctica, esto no suceda siempre así. Si se confirma o afirma el hecho imponible, la base imponible expresa la verdadera naturaleza de la exacción, que tendrá que contrastarse con aquella que se superpone a ella, sirviendo de brújula a la identificación del *bis in idem* prohibido^{152 153}.

¹⁵⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13.ª ed. Rev. y actual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 251 y sig.

¹⁵¹ Señala el autor: «Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador». Y aclara que «tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo» (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 13.ª ed., 2000, p. 29 y p. 33).

¹⁵² «Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida do núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada» (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, ob. cit., p. 328).

¹⁵³ «Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na

Sin embargo, hay casos en los que al establecerla el legislador infraconstitucional, la base imponible anula el criterio material, supuesto en el que el descompás podrá revelar —además de la pura y simple invalidez— que se trata de una especie tributaria distinta a la autorizada constitucionalmente, circunstancia que también es relevante a los efectos de caracterizar el *bis in idem* prohibido, especialmente porque habrá que considerar los límites del ejercicio de la competencia tributaria otorgado a distintas especies tributarias. Asimismo, sobre este particular, la Constitución contempla una interdicción puntual a la superposición impositiva, cuando, en el artículo 145, § 2.º, dispone que «las tasas no podrán tener una base imponible propia de impuestos», con lo que impide que la Unión, los estados y los municipios, burlando la distribución constitucional de poderes, puedan crear «tasas» que se superpongan a impuestos que tengan la misma base imponible (aunque se hayan atribuido de forma privativa a otro ente) llevándose a cabo una acumulación no autorizada que pueda comprometer el equilibrio de la distribución establecida en la Constitución Federal.

Por lo tanto, le corresponde al operador del Derecho, la función de integración, a los efectos de verificar si es posible la «asociación lógica y armónica» del binomio «base imponible-hipótesis tributaria», para «protegerlos del lenguaje impreciso del legislador»¹⁵⁴ (utilizando la expresión de Paulo de Barros CARVALHO). Si dos exacciones con esos idénticos aspectos centrales se superponen, será ineludible que se dé el «bis».

Sin embargo, nuevamente, puede advertirse que, en el ámbito del derecho material tributario, la existencia del *bis* no será suficiente para atraer el axioma «*ne bis in idem*» dentro de la perspectiva abstracta, ya que, como se ha afirmado a lo largo del presente trabajo, hay situaciones de *coincidencias impositivas* constitucionalmente admitidas, parciales y totales, de la misma forma que en la legislación también hay situaciones de *coincidencias impositivas* prohibidas (que no se apoyan en la

composição do suposto normativo» (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ª ed São Paulo: Saraiva, 1998, p. 235).

¹⁵⁴ «La primera operación a realizar para interpretar una norma jurídica es la que tiende a determinar el significado de las palabras que la componen, habida cuenta también de la conexión existente entre las mismas» (BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v.1. p. 97).

Constitución)¹⁵⁵, todo dependiendo de la forma del sistema constitucional *establecido* de distribución de competencias tributarias. Por lo tanto, el presente análisis se refiere principalmente al plano exegético-concreto, ya que en el plano hipotético-abstracto, la solución para aplicar la prohibición de *bis in idem* derivará de los términos de la regla establecida en el modal *prohibido* o *permitido*.

Con relación al criterio personal de la norma jurídica tributaria en sentido estricto, habrá que analizar, a la par de la identidad ontológica de exacción, si se trata *del sujeto pasivo*. En principio, la existencia de sujetos pasivos distintos excluye, *per se*, la posibilidad de aplicar la prohibición de *bis in idem*, tanto en su perspectiva abstracta como concreta. Esto es así por el simple hecho de que no se podrá hablar de «acumulación», cuando cada una de las exigencias recae sobre un contribuyente distinto, sin superponerse.

No obstante, véase que hay casos en los que aunque las dos (o más) exigencias no recaigan sobre un mismo sujeto pasivo, se puede infringir la prohibición de *bis in idem*, porque puede concebirse la posibilidad de que un el legislador ordinario establezca un determinado tributo, como, por ejemplo, el impuesto sobre servicios, o lo exija la inspección tanto al prestador como al tomador de los servicios. En este caso, se aplicaría la regla impeditiva, sin tener en cuenta, propiamente, la circunstancia de que un único particular esté siendo doblemente gravado, sino la circunstancia de que un *único hecho imponible* no puede dar lugar a que se constituyan dos o más créditos tributarios. El hecho imponible no es más que la expresión jurídica del evento concretamente ocurrido en el mundo factual (que se suele llamar «hecho jurídico tributario»), de modo que un único evento no produce el milagro de la multiplicación de los panes, mediante repetidas descripciones en lenguaje competente a partir de una mismo y único presupuesto de hecho. El poder de enunciar el evento y darle vida en el mundo jurídico, al tiempo que crea, limita y agota los posibles efectos pasibles de extraerse de un determinado supuesto legalmente contemplado (pues, hay solo una

¹⁵⁵ Se puede decir que, en el plano fáctico, si desde el punto de vista numérico, la identidad de bases imponibles es parcial, ello no impedirá que se aplique la prohibición de *bis in idem*. Así, en caso de un determinado inspector que exigió 10 \$ en concepto de tributo sobre los ingresos brutos mensuales «Y» y, posteriormente, otro inspector exigió 12 \$, por el mismo tributo, el mismo mes, la configuración de *bis in idem* parcial, obviamente, será evidente y solo el excedente podrá ser objeto de discusión. La identidad numérica, por lo tanto, es claramente irrelevante a la configuración del *bis in idem* prohibido.

manifestación de riqueza, un acto revelador de capacidad contributiva, una base imponible, una realización de la conducta constitucionalmente legitimadora del ejercicio del poder tributario).

Por este motivo, no incluimos la identidad de sujetos pasivos como elemento ontológico para caracterizar y definir la prohibición de *bis in idem*, aunque, normalmente, se verifique esta identidad.

En lo que atañe a la identidad de sujetos activos, esta, tampoco es imprescindible para aplicar la prohibición de *bis in idem*. Se puede producir o no y, solamente la realización del esquema de distribución de poder tributario podrá señalar que se trata de una acumulación prohibida. De esta forma, en Brasil, el sistema tributario es pródigo en ejemplos de exacciones idénticas establecidas y exigidas por un mismo ente. La Unión, por ejemplo, puede cobrar el PIS (Programa de Integración Social) y la COFINS (Contribución para la Financiación de la Seguridad Social), sin vulnerar con ello la prohibición de *bis in idem*. Por otro lado, desde un punto de vista concreto, la exigencia simultánea del ISS y el ICMS o del ISS y el IPI sobre un mismo hecho, atraería la aplicación de la prohibición de *bis in idem*, aunque esos tributos los exijan sujetos activos distintos. Por lo tanto, lo que se puede verificar es si el hecho de otorgar competencia a un determinado ente comporta superposición respecto a una misma base, por el mismo ente o por otro distinto, en los términos del sistema constitucional *establecido*.

Los criterios espacial y temporal, a su vez, por sí solos, también son incapaces de determinar la existencia de «bis» prohibido. Pueden configurarse relevantes o no, en conjunto con otros criterios, especialmente el binomio hecho imponible-base imponible, pero son insuficientes, considerados de forma individual, para orientar de forma decisiva la actividad del intérprete en la identificación de la duplicidad que se tiene en cuenta.

Desde la *perspectiva concreta* de análisis del axioma (esto es, en la actividad de descripción de los eventos concretamente realizados en lenguaje competente, o incluso, en la actividad de constitución del crédito tributario), está claro que la *coincidencia impositiva* tendrá que ser total, lo que engloba la necesidad de que los

criterios espacial y temporal también sean *coincidentes*¹⁵⁶. Desde esta óptica, la prohibición de *bis in idem*, se orienta a prohibir que la realización de un mismo hecho imponible pueda dar lugar a reiteradas liquidaciones del mismo crédito tributario respectivo y, para poder reputar inválida la exigencia, será imprescindible demostrar que se trata de la *misma* obligación que ya se había satisfecho y saldado. De esta forma, por ejemplo, se prohíbe liquidar nuevamente el IPTU (Impuesto sobre la Propiedad Territorial Urbana) exigido sobre el terreno situado en la calle X, con relación al ejercicio Y, una vez que el sujeto pasivo lo ha liquidado y cumplido. Se trata de la simple aplicación de la prohibición de *bis*, recogida en el artículo 156, I del CTN¹⁵⁷, según la cual el pago extingue la obligación tributaria, impidiendo una nueva pretensión idéntica del sujeto activo.

En lo que se refiere a la perspectiva abstracta, como hemos dicho, el criterio espacial puede presentarse, circunstancialmente, relevante. Así, por ejemplo, en el caso de que el Impuesto sobre la Renta ya exigido por un determinado Estado soberano X, a una determinada persona física, en concepto de salarios recibidos en virtud de una actividad realizada en ese Estado X, lo exija otro Estado soberano, en virtud de su legislación interna, infringiendo con ello un tratado internacional firmado para impedir la doble imposición, el criterio espacial cobra relevancia para determinar cuál de las dos exigencias tendrá que prevalecer y cuál deberá considerarse un *bis* indebido. Lo mismo con relación al ICMS cuando lo exige la legislación de dos estados distintos, respecto a una misma y única operación de circulación de mercancías, situación en la que solo una de las exigencias se podrá reconocer como válida.

De la misma forma, el criterio temporal podrá, circunstancialmente, mostrarse decisivo para la aplicación de la prohibición de *bis*. Es lo que ocurre, por ejemplo, cuando una determinada acumulación de tributos, que estaba permitida, se prohíbe en un nuevo contexto normativo, como sucede, en el ejemplo anterior, antes y después de la firma del tratado para evitar la doble imposición entre dos Estados soberanos. En esta circunstancia, habrá subsunción de los hechos en la regla prohibitiva de *bis*, aunque solo

¹⁵⁶ En lo que se refiere al criterio cuantitativo, esta afirmación debe entenderse en los siguientes términos: aunque la segunda deuda sea mayor que la primera (o viceversa), aún así habrá *bis* si uno contiene al otro, es decir, si se puede identificar que una determinada parte del *quantum* se está exigiendo de forma repetida.

¹⁵⁷ Art. 156. El crédito tributario se extingue por: I – el pago.

a partir de un determinado corte/momento temporal, punto de inflexión entre la coincidencia permitida y la considerada ilegítima.

En suma, a partir de estas consideraciones, pretendemos dejar claro que, recorridos los distintos criterios de análisis de la norma jurídica tributaria en sentido estricto, en su antecedente y consecuente, los únicos capaces de influir de forma permanente y decisiva en la aplicación del axioma *ne bis in idem*, son los que conforman el binomio hecho imponible (entiéndase, específicamente, criterio material) y base imponible (entiéndase, específicamente, criterio cuantitativo). Ello porque estos definen la naturaleza de la exacción, por lo que son los únicos capaces de reflejar el «bis» y el «idem» imprescindibles para la sujeción y la subsunción a la regla prohibitiva. No se puede hablar de *bis in idem* sin estar delante de exigencias ontológicamente idénticas.

Los demás criterios de la norma jurídica en sentido estricto (temporal, espacial y personal) no constituyen elementos decisivos para este análisis, porque son incapaces, *per se*, de revelar la existencia de la duplicidad en cuestión (porque no *definen* la exacción). Aunque, como se ha dicho, en el ámbito de la perspectiva concreta de análisis de la prohibición de *bis in idem*, todos los criterios de la norma jurídica en sentido estricto influyen a la hora de identificar la coincidencia impositiva prohibida, esto no sucede en el contexto de la perspectiva abstracta. En ella los referidos criterios pueden, solo circunstancialmente, mostrarse relevantes para caracterizar el *bis in idem* prohibido. No obstante, solo el binomio hecho imponible-base imponible servirá, de forma permanente, como criterio decisivo para identificar el «bis» y el «idem» de que se trata.

8. Fundamentos constitucionales específicos de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho tributario material

8.1 Tributos no acumulativos y la prohibición de *bis in idem*

Que se aplique la prohibición de *bis in idem* no depende, necesariamente, de la existencia de dos exacciones. Es perfectamente posible que, en el seno de una única exacción —especialmente aquellas no acumulativas— se produzca una duplicidad capaz de provocar la aplicación del axioma.

En lo que se refiere a los sujetos, por regla, el sujeto pasivo ha de ser uno solo para poder hablar de *ne bis in idem*. La nocividad de la doble imposición y su rechazo deriva justamente de la acumulación sobre una determinada persona —física o jurídica—. Si la imposición recae sobre contribuyentes distintos, se podría argumentar que no habrá ningún perjuicio y las exigencias serán perfectamente lícitas. No obstante, si se trata de imposición no acumulativa, esto no es así.

En el contexto de los tributos no acumulativos, constitucionalmente, existe un vínculo jurídico que enlaza las obligaciones tributarias de dos o más contribuyentes. La obligación tributaria de uno guarda una estrecha relación con la obligación tributaria de otro(s), que le precede(n) o sucede(n) en la cadena productiva. La dimensión del deber de pagar está delimitada en su aspecto cuantitativo, por la aritmética de créditos o débitos derivados de relaciones jurídicas establecidas entre el fisco y otro(s) contribuyente(s)¹⁵⁸.

Con ello queremos decir que, desde el punto de vista hermenéutico, todo proceso interpretativo que suponga aislar los sujetos pasivos de una determinada cadena, a los efectos de justificar la validez de una exacción, infringe la Constitución. Ahora bien, la no acumulación es una regla que presupone la pluralidad de sujetos, de forma que solo puede entenderse a partir de su finalidad, de hacer posible desde el punto de vista económico la cadena productiva. Al prohibir lo que popularmente se llama «imposición en cascada», el legislador constituyente busca evitar que la forma organizativa de las empresas impacte en el peso de la carga tributaria total añadida al bien que se vende al consumidor.

¹⁵⁸ Sobre la finalidad de la no acumulación en el contexto de la TVA: «La liquidation de la taxe est réalisée de telle sorte que la charge fiscale globale correspondre à la TVA calculée sur le prix de vente final, mais reste indépendante du circuit économique qui a permis de produire et de mettre à la disposition de l'acquéreur les biens et les services concernés» (DISLE, Emmanuel; SARAF, Jacques. *Droit Fiscal*. Paris: [s.n.], 2006, p. 21).

De lo contrario, el Fisco estaría yendo en contra de su propio interés, que es el de estimular el comercio y la producción y, con ello, alcanzar el desarrollo (que es un objetivo que expresamente se prevé como «fundamental» en el preámbulo y el artículo 3 de la Constitución)^{159 160} y el propio aumento de la recaudación. La no acumulación constituye un instrumento para evitar la excesiva verticalización de la actividad empresarial, en la medida en que ese fenómeno redundaría en la concentración de riqueza. Sin embargo, con la horizontalización se abre espacio a nuevas entradas¹⁶¹, además de permitir el empleo de un mayor grado de especialización de los industriales, lo que aumenta la competitividad del producto nacional en el contexto internacional y tiene ventajas directas e indirectas para la sociedad¹⁶².

La prohibición de *bis in idem*, en este contexto, ha de conjugarse con el mandato y mecanismo constitucional de la no acumulación, que impone una visión integrada del proceso productivo a la hora de certificar la validez o no de una determinada exigencia tributaria, sin que pueda comprenderse a partir de la observancia de eslabones aislados. Su eficacia y control dependen del examen de una secuencia de hechos que se suceden, ya que la hermenéutica que separa los elementos como si fueran autónomos, ignorando la circunstancia de que son partes integrantes de un conjunto o

¹⁵⁹ En el Preámbulo de la Constitución brasileña de 1988 consta: «Nosotros, representantes del pueblo brasileño, reunidos en Asamblea Nacional Constituyente para fundar un Estado Democrático, destinado a asegurar el ejercicio de los derechos sociales e individuales, la libertad, la seguridad, el bienestar, el desarrollo, la igualdad y la justicia como valores supremos de una sociedad fraternal, plural y sin prejuicios, fundada en la armonía social y comprometida, en el orden interno e internacional, con la solución pacífica de las controversias, promulgamos, bajo la protección de Dios, la siguiente CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL».

¹⁶⁰ «Art. 3. Constituyen objetivos fundamentales de la República Federativa del Brasil: II – garantizar el desarrollo nacional».

¹⁶¹ Se atiende, de esta forma, a lo que se señala en el preámbulo antes referido, cuando afirma que el objetivo del Estado es lograr una sociedad «plural».

¹⁶² Como bien nota Daniel Gutmann, es innegable la existencia, en el mundo globalizado, de una concurrencia fiscal entre los Estados, capaz de atraer o alejar la presencia de empresas, en contraposición a los «servicios» ofrecidos en cada territorio: «Rien n'empêche a priori de prendre au sérieux le concept de concurrence fiscale entre États, c'est-à-dire de transposer à la matière fiscale la problématique du droit de la concurrence applicable entre personnes privées. Il n'est nullement absurde de poser, à cette fin, qu'il existe un marché mondial que les États sont concurrents dès lors qu'ils exigent certains «prix» pour l'accès à certains services. Si cette présentation des rapports entre États peut apparaître trop réductrice – pour la simple raison que les choix collectifs en matière fiscale ne peuvent s'expliquer sous le seul angle de la recherche de la compétitivité étatique -, il n'en est pas moins vrai que la 'concurrence fiscale' joue un rôle toujours croissant dans l'évolution des législations nationales» (GUTMANN, Daniel. Globalisation et Justice Fiscale. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT*. Belo Horizonte, v. 1, n.º 1, p.33, jan/jun. 2004).

sistema, vulnera la garantía constitucional y, por ende, frustra los fines para los que se creó.

8.1.1 La no acumulación como instrumento específico de manifestación de la prohibición de bis in idem

La regla de la no acumulación, en el sistema constitucional brasileño, es un tema muy controvertido entre la doctrina y en la jurisprudencia. Tanto en lo que atañe a su concepción propiamente dicha, como en lo que se refiere a las distinciones que este mecanismo presenta frente a los distintos tributos que a ella se subordinan.

Sin embargo, con independencia de la línea adoptada, nos parece correcto señalar que la no acumulación siempre será una expresión de la prohibición de *bis in idem*. Lo que varía es el grado, la amplitud con la que esta se entiende.

Esto es lo que pasamos a exponer considerando cada uno de los tributos para los que se prevé en la Constitución de 1988 la no acumulación.

8.1.1.1 En el IPI y el ICMS

Para el IPI (Impuesto sobre Productos Industrializados), se dispone en el artículo 153, § 3.º de la Constitución que el impuesto previsto en el inciso IV «será no acumulativo, compensándose lo que se deba en cada operación con el importe cobrado en las anteriores». A su vez, para el ICMS (Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y la Prestación de Servicios), la redacción de la Carta es idéntica y así se señala que (art. 155, § 2.º) «el impuesto previsto en el inciso II atenderá a lo siguiente: I - será no acumulativo, compensándose lo que se deba en cada operación relativa a la circulación de mercancías o prestación de servicios con el importe cobrado en las anteriores por el mismo u otro estado o el distrito federal».

La primera controversia surge con la interpretación del vocablo «cobrado», que podría indicar que es el acto de «cobrar» el que otorga el derecho al crédito, siguiendo

una interpretación literal. No obstante, es evidente que sería absurdo someter la eficacia de la no acumulación a la efectiva fiscalización del «cobrar» una determinada exacción, motivo por el que innumerables voces sostienen que el constituyente quiso, con ese término, expresar el sentido de «devengar». Es decir, se permitirá la compensación del impuesto que se deba por una determinada operación con el que recayó en la operación anterior, lo que parece que es más razonable¹⁶³. La prohibición de *bis in idem*, de esta forma, se refiere al fenómeno jurídico-tributario impositivo.

No obstante, esta solución aún es incapaz de superar satisfactoriamente las dudas en torno a la no acumulación relativas a estos impuestos. Al decir que el impuesto que se «devenga» al realizarse una determinada operación podrá compensarse en las siguientes, algunos intérpretes concluyen que solamente el impuesto «pagado» en una determinada operación puede generar derecho de crédito, lo que no nos parece exacto.

Ahora bien, el pago efectivo o no, en el mundo de los hechos, de un determinado impuesto, por un determinado contribuyente, no puede ser una circunstancia que influya en la aplicación de la sistemática no acumulativa. Este mecanismo es una prohibición que se dirige al legislador ordinario. Este debe estructurar el impuesto observando esa característica. Es el sistema es el que debe ser no acumulativo para no ser inconstitucional. El cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, a su vez, no se refiere a la dimensión normativa del tributo, sino tan solo a la relación que dicho contribuyente tiene con una determinada y concreta liquidación. Puede conducir a la nueva exigencia del tributo, a una ejecución fiscal, pero no a la revocación de la garantía constitucionalmente establecida al ejercicio de la competencia tributaria.

Pese a ello, la cuestión no se resuelve con esta aclaración. Determinados hermeneutas, a su vez, sostienen que, si el constituyente quiso referirse al fenómeno jurídico impositivo, ello debería tener consecuencias respecto a los casos en los que se aplica el tipo de gravamen cero. Así, cuando el tipo del IPI se reduce a cero, no hay duda de que el tributo efectivamente se devenga. Si bien, falta el criterio cuantitativo,

¹⁶³ Según el voto del magistrado Nelson JOBIM, «la expresión "importe cobrado", del art. 153, § 3.º, II, debe entenderse como "importe devengado"» (RE 350.446).

que consiste en un tipo de gravamen que sea capaz de transformar el devengo en carga. Es decir, la obligación tributaria se verifica, aunque su resultado sea nulo.

El Supremo Tribunal Federal brasileño ya ha tratado ampliamente la cuestión del tipo de gravamen cero. En un primer momento, se inclinó (nueve votos a favor frente a uno en contra) por la orientación que reconoce el derecho de crédito del IPI aunque el insumo adquirido esté sujeto al tipo de gravamen cero (en este caso el Tribunal concluyó que el crédito debía calcularse por el tipo referido al producto final o incluso excluyéndose el insumo de la base imponible en la tributación del producto)¹⁶⁴. Más tarde, el STF dio marcha atrás y concluyó, por una escasa mayoría de seis votos a favor frente a cinco en contra, que el crédito en cuestión debe de ser, necesariamente, igual a cero¹⁶⁵.

El tema cobró especial relevancia en razón de la circunstancia de que la Constitución de 1988 prevé, para el ICMS, una regla expresa que señala que (artículo 155, § 2.º, II, a) «la exención o la no sujeción, salvo determinación legal en contrario, no implicará crédito a compensar con el importe debido de las operaciones o prestaciones siguientes». Esta restricción, cuyo origen se encuentra en la popularmente conocida enmienda Passos Porto (EC n.º 23/83, que reforma la Constitución en 1969), se incluyó en la Constitución de 1988 tan solo para el ICMS, sin referirse en ningún caso al IPI.

Esto llevó a la doctrina a sostener que, en el ámbito del IPI, *a contrario sensu*, la exención o la no sujeción darían un derecho de crédito o compensación¹⁶⁶. Desarrollando el tema, se sostuvo que, con mucha más razón, el tipo de gravamen cero —al no tratarse de un caso de exención o no sujeción, casos no se produce el fenómeno jurídico impositivo— tendría que generar derecho de crédito, pues en este el tributo efectivamente se devenga. Como mínimo sería incoherente afirmar que el tributo, que se aplica tiene una eficacia menor —desde el punto de vista de la generación de crédito—

¹⁶⁴ Véase RE 350.446.

¹⁶⁵ Véase RE 353.657.

¹⁶⁶ Véase CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI em face da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.33, p. 142, 1998.

que el tributo que no se aplica y, por lo tanto, jamás dio lugar a una obligación tributaria¹⁶⁷.

Por detrás de este intenso debate se encuentra el aspecto central del análisis de la no acumulación, que consiste en saber si esta constituye una prohibición de *bis in idem* dentro de un sistema de «base contra base» o de «impuesto contra impuesto». En otras palabras, esto implica indagar si el sistema tributario brasileño, al decir que el IPI y el ICMS «serán no acumulativos», quiso prever una garantía de imposición exclusiva del «valor añadido» por parte de un determinado industrial/comerciante (o *lato sensu*, sujeto pasivo) en su etapa productiva o si, por el contrario, introdujo una garantía mucho más simple, consistente en la prohibición de que se pueda volver a gravar lo que ya fue objeto de exigencia impositiva en una etapa anterior.

La sistemática no acumulativa de «impuesto contra impuesto» adopta esta última línea: el crédito a compensar es precisamente el identificado en la factura de adquisición del bien. Ni más ni menos. Se excluye cualquier otra posibilidad de crédito.

Por otro lado, la sistemática de «base contra base» analiza la dimensión de la operación gravada, cuyo límite es el alcance del tributo. Así, si un determinado bien adquirido por el industrial e integrado en el producto que va a vender no fue objeto de imposición (bien en razón de la no sujeción, la exención o porque está sujeto a un tipo de gravamen cero), esta circunstancia se opone a la generación de crédito, porque no se puede gravar al sujeto pasivo más allá de los límites de su participación en la cadena. En otras palabras, según esta línea, solo deben tenerse en cuenta la base imponible de la entrada (equivalente a la suma de los insumos) y la base imponible de la salida (importe del producto), para conocer el valor añadido en la operación de un sujeto pasivo concreto. Esa diferencia es la que debe servir de base imponible para la imposición del tributo.

A nuestro modo de ver, la no acumulación del IPI y el ICMS constituye un mecanismo de prohibición de *bis in idem* en su acepción más amplia, pues este es el fin

¹⁶⁷ El STF, en el RE 212.484, reconoció en un primer momento el derecho de crédito/compensación en el supuesto de insumos exentos, para, después del cambio de orientación relativa al caso de los insumos sujetos al tipo de gravamen cero, rectificar y negar el referido derecho (Véase RE 566.819).

de la garantía. La imposición a un determinado sujeto pasivo no puede exceder, cuantitativamente, el resultado de aplicar el tipo de gravamen legalmente previsto sobre la participación de ese específico contribuyente en el proceso de producción o circulación de mercancías.

Si se respeta la capacidad contributiva, en los tributos indirectos —en los que, al fin y al cabo, la carga del tributo se añade al precio de la mercancía y, en consecuencia, el tipo de gravamen puede elevarse con relativa facilidad— solo se puede valorar mediante el examen de la base imponible de la exacción. Esta magnitud debe ser proporcional a la acción del contribuyente de producir o vender y a la extensión de dicho acto. En el artículo 145 de la Constitución de 1988 se impone el principio de capacidad contributiva siempre que sea posible. Si hay dos soluciones hermenéuticas, de las cuales una es capaz de hacer *posible* la aplicación de ese principio, su observancia es imperativa.

El total de la carga que recae sobre las diversas etapas no puede alterarse en razón de la sistemática de créditos y débitos, debiendo corresponder (en una cadena de tipos de gravamen uniforme) a la aplicación del tipo de gravamen sobre el precio final del bien, dada la neutralidad que indudablemente persigue este mecanismo. El número de etapas/generaciones del proceso productivo o comercial *debe ser* irrelevante a los efectos de aumentar la imposición¹⁶⁸. Incluso porque, para aumentar un tributo, existe un método propio (ley que aumenta el tipo impositivo), con lo que la técnica de subversión de los medios para la consecución de fines que no le son propios infringe el principio de proporcionalidad. Esta metodología, que se centra exclusivamente en el resultado, ignorando si los instrumentos utilizados son adecuados, vulnera la faceta sustantiva del debido proceso legal, en la medida en que el uso distorsionado de instituciones pueda (la mera potencialidad ya es motivo para invalidarlo, al tratarse de derecho y garantía individual) frustrar la operacionalidad de los instrumentos de control que le son inherentes.

¹⁶⁸ Como ha dicho TIPKE, esta traslación obligatoria es lo que transforma el impuesto sobre el valor añadido en un tributo sobre el consumo, íntimamente vinculado a las ideas de justicia fiscal y capacidad contributiva. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. *PIS-COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 65.

Nuestro sistema de *checks and balances*¹⁶⁹, supone el uso adecuado de los medios (y, en el caso, la no acumulación constituye un medio/instrumento de política fiscal) para lograr el fin. En el ámbito del Derecho tributario, se prohíbe especialmente el desvío de poder, dada la garantía de absoluta reserva legal, que debe entenderse en toda la extensión de su amplitud conceptual, como expresión del principio fiscal de transparencia. La certeza y la exactitud de que debe gozar la tributación, en este sentido, prohíben aumentar un tributo de forma indirecta, mediante artificios de reducción de la operabilidad de un determinado mecanismo constitucionalmente previsto (como la no acumulación).

El siguiente ejemplo muestra cómo se vulnera la prohibición de *bis in idem* cuando se ignora la sistemática de base contra base. Imagínese un proceso productivo de tres etapas, en el que la primera y la última están sujetas al tipo constante del 10%, en la que el producto primero se vende por diez, después por veinte y, finalmente, por treinta. Si se aplica la sistemática no acumulativa normal, cada industrial soportaría uno y la imposición total sería tres, justamente la misma que si se aplica el tipo de gravamen sobre la tercera etapa (el 10% de treinta es tres).

Ahora bien, imagínese que se introduce una exención en la etapa intermedia. En este caso, si se concede el derecho al crédito, la tributación se reduciría a dos, por la supresión de la imposición de una etapa de uno. Cada industrial seguiría soportando la respectiva carga de uno (equivalente a su participación en el proceso productivo, de aumento de 10 \$, sujeta a un tipo del 10%).

No obstante, sin la concesión del crédito (esto es, en la sistemática de impuesto contra impuesto), no solo se rompería la proporción (respecto a la capacidad contributiva), sino que también habría una clara violación de la prohibición de *bis in idem*. Esto es así porque, paradójicamente, pese a que se concede una exención en una

¹⁶⁹ «The division of powers among the branches was designed to create a system of checks and balances and lessen the possibility of tyrannical rule. In general, in order for the government to act, at least two branches must agree. Adopting a law requires passage by Congress and the signature of the president (unless it is adopted over his or her veto). Enforcing a law generally requires that the executive initiate a prosecution and that the judiciary convict. Chapters 2, 3, and 4 examine the powers of the judiciary, the legislature, and the executive respectively. The conflicts and tensions among the branches is a constant theme throughout these chapters» (CHEMERINSKY, Erwin. *Constitutional law: principles and policies*. New York: Aspen Law & Business, 1997. p. 1).

etapa, la carga tributaria total sería más alta de lo que correspondería si se gravasen normalmente todas las etapas.

Véase: el primer industrial pagaría uno (como debe ser). El segundo pagaría cero, en virtud de la exención. El tercero, no obstante, pagaría tres, aunque el valor solo haya aumentado en 10 \$ y el tipo de gravamen aplicable sea el 10%. Aún peor, la suma de las dos etapas redundaría en una carga total de cuatro (tres más uno), es decir, superior a la carga total que resultaría si se sometiera a imposición la cadena entera.

Este hecho, por sí solo, revela la violación de la prohibición de *bis in idem*. Tanto porque supone una nueva imposición sobre una base ya sometida a gravamen anterior, como, asimismo, por anular los efectos de la exención concedida, convirtiéndola no solo en un aplazamiento sino en un instrumento indirecto de aumento de la carga (con lo que se distorsiona completamente la institución). La imposición en la tercera etapa, en este caso, excede de la dimensión que dicho sujeto pasivo tuvo en el contexto de la cadena productiva, afectando a una base que ya se había gravado anteriormente y, con ello, provocando la aplicación de la máxima *ne bis in idem*.

Se podría decir que, literalmente, el IPI, por lo tanto, grava «productos industriales» (y no la producción), y el ICMS la «circulación» (y no la venta), de modo que se podría ignorar la participación del industrial o el comerciante en el proceso, ya que las exacciones recaerían sobre dos hechos y no sobre dos acciones. El argumento, no obstante, es falso.

Pues bien, el ICMS solamente puede recaer sobre la circulación resultante del negocio jurídico de compraventa. De lo contrario, se llegaría a la absurda conclusión de que, por ejemplo, llevar una silla hasta la esquina podría dar margen a aplicar el impuesto. Esta es la razón por la que el sujeto pasivo del ICMS es el comerciante.

De la misma forma, el IPI solo puede recaer sobre la producción (internamente), pues, de lo contrario, también podría gravarse, por ejemplo, el televisor que se encuentra en la casa de un particular, por el simple hecho de que se trata de un producto industrial, lo que desvirtuaría por completo este impuesto. Justamente por ello, el sujeto pasivo del IPI es el industrial. Incluso la operación de compraventa de un

producto industrial, considerada de forma aislada, no puede someterse a la imposición que presupone el acto de fabricar (y la presencia de un industrial)¹⁷⁰.

Por lo tanto, la capacidad contributiva se mide a partir de una *acción*, que se describe en el hecho imponible. Esta mide (y limita) el tributo¹⁷¹. Si el tributo (ICMS o IPI) recayera sobre el producto ignorando, simple y llanamente, la acción, la conducta (y la extensión de esa interferencia), la garantía de la capacidad contributiva, aplicable siempre que es posible¹⁷², según el artículo 145 de la CF, se convertiría en *flatus vocis*, pues la participación del contribuyente en la creación de nueva riqueza perdería su relevancia¹⁷³. El *mark up*, aplicado como consecuencia de esa venta, de esa etapa productiva, es el que debe servir como parámetro para medir la adecuación de la base imponible¹⁷⁴.

Véase que la libertad del legislador, para manejar la carga tributaria, se circunscribe al uso extrafiscal del *tipo de gravamen*, que puede elevar o reducir en

¹⁷⁰ Excepto el IPI sobre la importación, que constituye un tributo distinto, dotado de otro soporte constitucional y que recae sobre productos industriales importados de modo general, como forma de someterlos al mismo tratamiento tributario que el del mercado interno.

¹⁷¹ Como señala Paulo de Barros CARVALHO, en el criterio material «há referência a um comportamento de pessoas (...) sejam aqueles que encerram um fazer, um dar, ou simplesmente um ser (estado). Teremos, por exemplo "vender mercadorias", "industrializar produtos" (...) esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento» (Curso, ob. cit., 10.^a ed., p. 180). El mismo autor, refiriéndose a la función de la base imponible señala que «o espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando, apenas, o obstáculo lógico de não ultrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua textura. Há de cingir-se às qualidades possíveis, buscando a medição do sucesso mediante dado compatível com sua natureza» (p. 236).

¹⁷² «Per il suo rango costituzionale, l'art. 53 fissa altresì criteri vincolanti per ogni interprete, sia esso il contribuente, il giudice o l'amministrazione finanziaria. (...) In realtà tutto il comportamento della pubblica amministrazione deve essere ispirato ai principi dell'art. 53 Cost., poiché le norme di legge ordinaria che attribuiscono poteri alla stessa devono essere interpretate alla luce di tali principi. E anche in caso di eventuale assenza di norme espresse, l'art. 53 fissa comunque i principi base della materia». (MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco et al. *La capacità contributiva*. Milani: Cedam, 1993. p. 13-14)

¹⁷³ «Art. 145, § 1.º - Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y se graduarán en función de la capacidad económica del contribuyente, facultando a la administración tributaria, con el fin especial de dar efectividad a esos objetivos, a identificar, respetados los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente».

¹⁷⁴ Enfatizando el parámetro de la creación de valor nuevo por el productor, Trotabas señala: «237 – Le droit à déduction - Toute l'originalité de la T. V. A. repose sur le droit à déduction. C'est en vertu de ce principe que la taxe porte sur la valeur nouvelle crée par le producteur ou le vendeur, c'est-à-dire sur la valeur ajoutée au produit fabriqué ou vendu» (TROTABAS, Louis. *Finances publiques*. 4.ed. [Paris]: Dalloz, 1970. p. 419).

función de los principios de esencialidad o selectividad¹⁷⁵. La base imponible, al ser expresión de la materialidad constitucionalmente prevista y porque *debe* guardar relación personal y directa con el contribuyente¹⁷⁶, no posee esa maleabilidad y no implica un uso extrafiscal, de forma que sus límites están rígidamente adheridos a dichos elementos conformadores. Por lo tanto, debe atenerse al acto de «circular» o «industrializar» de dicho contribuyente específico, como eslabón que integra una determinada cadena, de modo que la suma de los eslabones no sea mayor que el todo (reflejado por la aplicación directa del tipo de gravamen sobre el producto final). De lo contrario, se estará violando la prohibición de *bis in idem*.

8.1.1.1.1 Violación de la prohibición de bis in idem por la rectificación de créditos: la problemática de las facturas incorrectas y los beneficios fiscales estatales

Con frecuencia, en el ámbito del ICMS, se producen situaciones en las que un determinado estado federado pretende ignorar el crédito al que tiene derecho un contribuyente alegando la incorrección de las respectivas facturas o, incluso, la circunstancia de que un determinado crédito es fruto de un incentivo fiscal inconstitucionalmente concedido por otro ente federado, lo que autorizaría para no tenerlo en cuenta.

Ahora bien, salta a la vista que ambos procedimientos vulneran gravemente la prohibición de *bis in idem*.

Al ignorar el crédito de una determinada empresa y exigir nuevamente el tributo, el Fisco estará procediendo, de forma deliberada y ostensiva, a una nueva imposición de una base sobre la que ya recayó el tributo. Aquí se alude al «devengo» —

¹⁷⁵ Constitución Federal: «Art. 153. Compete a la Unión establecer impuestos sobre: IV - productos industriales; § 3.º - El impuesto previsto en el inciso IV: I - será selectivo, en función de la esencialidad del producto; Art. 155. Compete a los Estados y al Distrito Federal establecer impuestos sobre: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) II - operaciones relativas a la circulación de mercancías y la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones recaigan en el exterior; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) § 2.º El impuesto previsto en el inciso II atenderá a lo siguiente: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) III - podrá ser selectivo, en función de la esencialidad de las mercancías y los servicios.

¹⁷⁶ Si el tributo se define en virtud de su base imponible (como señala buena parte de la doctrina), el hecho imponible debe expresar, justamente ese elemento material, sin extralimitarlo.

aunque se sepa que este es automático e infalible y que prescinde del comportamiento humano— para subrayar que el problema de este procedimiento no se refiere al ámbito de los hechos, sino al normativo.

El Fisco, al negar el crédito por entender que deriva de una factura de una empresa que, en alguna medida, es irregular, cae precisamente en el error de mezclar la perspectiva concreta y la abstracta/normativa, suponiendo que hechos relativos al cobro y fiscalización de una determinada exacción puedan interferir en el fenómeno jurídico-tributario impositivo. El crédito es resultado de la sistemática no acumulativa y no tiene que ver con la circunstancia de que, por ejemplo, un determinado contribuyente, pague o no, o incluso, pague con retraso su obligación tributaria. Tampoco guarda relación con eventuales ilícitos que ese contribuyente haya cometido en su relación con el Estado.

Los créditos de la sistemática no acumulativa derivan de la Constitución y las leyes que la desarrollan. Le corresponde al adquirente de un determinado insumo, exclusivamente, cotejar los aspectos formales de la factura que habilita el derecho al crédito. No le corresponde investigar aspectos ajenos a ese documento, incluso porque ello implicaría exigirle una condición imposible (ya que no tiene poder de policía para ejercer ese control), además de simplemente imposibilitar la dinámica comercial, al crearse un ambiente de absoluta inseguridad. Como ya hemos dicho, la no acumulación es un mecanismo dirigido al Poder Público, como límite que actúa a la hora de elaborar las leyes. La integración —así como la corrección de las disfunciones— de la cadena es su atribución y no puede transferírsela al contribuyente ni convertirla en una carga para este.

Además, vincular el crédito de un determinado contribuyente a los *hechos* ocurridos en un momento anterior significaría, en la práctica, convertirlo en responsable tributario del cumplimiento de la obligación de su proveedor, solidarizándolo en la satisfacción del deber de pagar. Si se obstaculiza un determinado crédito, se está transfiriendo, por la vía del aplazamiento, la obligación tributaria ajena al contribuyente que le sigue en la cadena. La responsabilidad, como se sabe, deriva de la ley, con lo que no se puede inferir o presuponer, como normalmente pretende la fiscalización.

Justamente como el devengo es un fenómeno automático e infalible, el Fisco no puede pretender manipularlo (como si se tratara de un acto humano), a los efectos de hacer recaer nuevamente el tributo sobre una base ya gravada, normativamente, por la tributación anterior. Una vez aplicado y haciendo emanar la correspondiente obligación tributaria, la norma agota su función, impidiendo que la exacción grave nuevamente ese mismo hecho (individual y concreto), salvo que sea como resultado de una precisa y expresa previsión normativa con fundamento constitucional. La doble imposición sobre un mismo hecho es una circunstancia excepcional que no puede suponerse, por lo que, en caso de silencio, impera la prohibición de *bis in idem*. En el caso de la regla no acumulativa, la interdicción de la superposición es expresa e ineludible, también para el legislador ordinario, en la medida en que emana directamente de la Constitución.

En caso de beneficios fiscales concedidos por un determinado estado miembro, que sean ignorados por el estado miembro de destino de la mercancía, bajo el argumento de que, en el ámbito del ICMS, la concesión de beneficios fiscales depende de la aprobación del CONFAZ¹⁷⁷, ha de aplicarse la misma solución y decidirse a favor del mantenimiento del derecho de crédito. Los beneficios fiscales, al estar previstos en leyes estatales vigentes en el estado miembro de origen, gozan de presunción de validez y, por lo tanto, constituyen normas aptas para surtir efectos hasta que se eliminen del ordenamiento por los métodos adecuados (derogación o declaración de inconstitucionalidad por los tribunales competentes)¹⁷⁸.

¹⁷⁷ Se trata de un órgano colegiado en el que participan todos los estados federados y el distrito federal, entre cuyas atribuciones se encuentra la de (en los términos del art. 155, § 2.º, XII, g): «regular la forma de concesión y revocación, mediante decisión de los Estados y el Distrito Federal, de exenciones, incentivos y beneficios fiscales».

¹⁷⁸ Además, sería el caso de argumentar con el pacto federativo y la prohibición de creación de obstáculo al comercio de mercancías en razón de la procedencia (art. 152 CF: Se prohíbe a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios establecer diferencia tributaria entre bienes y servicios, de cualquier naturaleza, en razón de su procedencia o destino). En los Estados Unidos esa protección se da con independencia de previsión constitucional expresa, apoyándose en la llamada «dormant commerce clause»: «The dormant commerce clause is the principle that state and local laws are unconstitutional if they place an undue burden on interstate commerce. There is no constitutional provision that expressly declares that states may not burden interstate commerce. Rather, the Supreme Court has inferred this from the grant of power to Congress in Article I, §8 to regulate commerce among the states». (CHEMERINSKY, Erwin. *Constitutional law: principles and policies*. New York: Aspen Law & Business, 1997. p. 306-307)

Si es verdad que una determinada norma inconstitucional es nula *ab initio*, incapaz, por lo tanto, de cualquier grado de eficacia, también es verdad que existe una metodología propia para que se reconozca esa nulidad, consistente en la declaración de inconstitucionalidad por el poder competente, el poder judicial (o en la derogación de la norma, el poder legislativo). Si bien, antes de haber recorrido ese *iter*, el ordenamiento presupone la validez de la norma, que surte efectos y vincula a todos. Los estados miembros, en su relación con otros estados miembros, constituyen entes de igual nivel, que se subordinan a la Constitución y, por lo tanto, están sujetos a la garantía del debido proceso legal. De esta forma, no se les permite ignorar el título normativo de otro ente federado *manu militare*, por *entender* que tal norma es inconstitucional. Este «entendimiento» exige recurrir al poder competente para declarar esa incompatibilidad. Una vez declarada la inconstitucionalidad de la norma, ya sí, los créditos o el beneficio fiscal se tendrán como irregulares y producirán las consecuencias que de ello se deriven^{179 180}. Asimismo, la preservación del pacto federativo depende de la armonía

¹⁷⁹ «[...]A Constituição de 1988 optou por um modelo de ampla legitimação para deflagração do controle de constitucionalidade, podendo esta ação ser proposta, nos termos do art. 103 (cfr. também o art. 2.º da Lei nº 9.868 de 10.11.99) pelos seguintes órgãos: Presidente da República, Mesa do Senado Federal, Mesa da Câmara dos Deputados, Mesa de Assembléia Legislativa, Governador de Estado, Procurador-Geral da República, Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, partido político com representação no Congresso Nacional, confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.»

Ora, se o Presidente da República e os governadores dos Estados podem propor ação direta de inconstitucionalidade autonomamente, sem dependerem do Procurador-Geral da República, mudam radicalmente os termos em que se colocava a questão de saber se o Poder Executivo poderia deixar de cumprir, espontaneamente, lei que reputasse inconstitucional.

Tal poder só era considerado legítimo, pela doutrina mais moderada, como *ultima ratio*, na inexistência de outro meio adequado, mas não sem que merecesse a crítica do Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE de que se tratava de ato de "raro mau gosto político". Essa legitimidade não pode, porém, subsistir se é agora facultado pelo ordenamento um mecanismo constitucional de reação à suposta inconstitucionalidade.

É o que pensa Gilmar Ferreira MENDES: "O modelo de ampla legitimação consagrado no art. 103 da Constituição de 1988 e repetido pela Lei n.º 9.868 não se compatibiliza, certamente, com o recurso a essa medida de quase-desforço concernente ao descumprimento pelo Executivo da lei considerada inconstitucional. Se o Presidente da República – ou, eventualmente, o Governador do Estado – está legitimado a propor a ADIn perante o Supremo Tribunal Federal, inclusive com pedido de medida cautelar, não se afigura legítimo que deixe de utilizar essa faculdade ordinária para valer-se de recurso excepcional, somente concebido e tolerado, à época, pela impossibilidade de um desate imediato e escoreito da controvérsia"» (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 80-81).

¹⁸⁰ Con posterioridad, la magistrada Ellen GRACIE manifestó lo siguiente: «Hay un fuerte fundamento de derecho en la alegación de que el estado de destino de la mercancía no puede limitar o interpretar la apropiación de créditos de ICMS cuando se ha destacado el 12% en la operación interestatal, aunque el estado de origen haya concedido crédito previsto para el establecimiento ahí situado, reduciendo, de esta forma, en la práctica, el impacto de la imposición.

Adviértase que el crédito otorgado por el estado de Goiás redujo el importe que la empresa tendría que pagar, pero no evitó la aplicación del tributo, tampoco el reflejo, en la factura, del tipo impositivo propio de las operaciones interestatales.

entre las distintas entidades federativas, que no pueden servirse de la tributación para obstaculizar el comercio interestatal (creando barreras al tráfico de mercancías en razón de la procedencia, infringiendo así el artículo 152 de la CF)^{181 182}.

8.1.1.2 En el PIS y la COFINS

Aunque el beneficio lo haya concedido el estado de Goiás sin autorización suficiente en Convenio, está bien fundada la alegación de que la interpretación realizada por el estado de Minas Gerais no se sostiene. Ello porque la aplicación del tipo impositivo interestatal hace surgir el derecho a la apropiación del ICMS reflejado en la factura, fuerte en la sistemática de no acumulación constitucionalmente asegurada por el art. 155, § 2.º, I, de la Constitución y en el tipo impositivo establecido en resolución del Senado, cuya atribución deriva del art. 155, § 2.º, IV.

El Estado de destino no puede, mediante la interpretación de la apropiación de créditos en las operaciones interestatales, negar efectos a los créditos de los contribuyentes.

Como ya destaca la sentencia recurrida, el estado de Minas Gerais puede alegar la inconstitucionalidad del beneficio fiscal concedido por el estado de Goiás mediante Acción Directa de Inconstitucionalidad, y ya este Supremo Tribunal ha conocido y juzgado diversas acciones relativas a estos conflictos entre Estados, como ejemplifica la ADI 2.548, Mag. Pon. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.

Pero no cabe la simple y llana interpretación de los créditos apropiados, porque no se compensan las inconstitucionalidades, en los términos de lo que ya fijado por este tribunal cuando conoció la ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cuyo ponente fue el magistrado Sepúlveda PERTENCE:

«2. Las normas constitucionales, que imponen una regulación de ámbito nacional al ICMS, son preceptos contra los que no se puede oponer la autonomía del estado, en la medida en que las limitaciones son explícitas.

3. El propósito de replicar contra un precepto de otro estado, maculado del mismo defecto, no valida la réplica: las inconstitucionalidades no se compensan».

4. El riesgo de daño está presente en el hecho de que la sede administrativa de la demandante se encuentra ante una eminente subasta.

5. La pretensión de la demandante no equivale, propiamente, a la simple atribución de efecto suspensivo al recurso extraordinario. Para impedir la ejecución fiscal, es necesario que se conceda tutela con ese efecto, conforme ya ha señalado este Tribunal en la AC 2.051 MC-QO, Mag. Pon. Joaquim Barbosa, 2.ª Sección, DJe 9.10.2008. La pretensión, por lo tanto, en realidad, exige que se suspenda la exigibilidad del crédito tributario.

6. En virtud de lo expuesto, reconsidero la decisión anterior, conozco la acción cautelar y concedo medida cautelar para suspender la exigibilidad del crédito tributario en cobro, en los términos del art. 151, V, del CTN, interrumpiendo, de esta forma, la ejecución de los respectivos actos expropiatorios. Publíquese, notifíquese y cítese al Estado demandado. En Brasilia, a 21 de junio de 2010. (AC 2611 MC, Mag. Pon. Ellen GRACIE, 07/05/2010, publicado el DJe-085 divulg. 12/05/2010 public. 13/05/2010).

¹⁸¹ Art. 152. Se prohíbe a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios establecer diferencia tributaria entre bienes y servicios, de cualquier naturaleza, en razón de su procedencia o destino.

¹⁸² Nuevamente son pertinentes las lecciones de Konrad HESSE, que aluden al llamado principio de la conducta amistosa federativa:

«3. O princípio da conduta amistosa federativa.

268 Ao conteúdo da ordem estatal-federal da Lei Fundamental pertence, finalmente, como princípio de Direito Constitucional não-escrito, o mandamento da conduta amistosa federativa — muitas vezes, também qualificado de ‘fidelidade para com a federação’. Segundo ele, a Constituição pede do estado-total e estados-membros não só correção exterior no cumprimento de seus deveres jurídico-estatais, mas também a procura constante e a produção de uma conduta boa, amistosa federativa; uma oposição, apoiada em um partícipe também em direito existente formalmente, pode ser inconstitucional» (HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. 20.ª ed. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1998. p. 212).

El PIS (Programa de Integración Social) y la COFINS (Contribución para la Financiación de la Seguridad Social) son tributos que gravan la facturación de las empresas¹⁸³. Las Leyes n.º 10.637/02 y n.º 10.833/03 crearon la extraña previsión de su no acumulación, lo que llama la atención pues, a diferencia del IPI y el ICMS, no hay un ciclo económico subyacente a la noción de ingreso que es soporte del mecanismo no acumulativo. Se trata de una ficción jurídica.

De hecho, la técnica no acumulativa es un mecanismo que siempre se establece *en función de* un determinado bien y la trayectoria que dicho bien recorre en una determinada cadena productiva (y de un hecho imponible que se vincula a él íntimamente). Así, a medida en que ese bien se revende, se le añaden los créditos correspondientes y se procede a los débitos de cada una de las operaciones relacionadas a él hasta su entrega al consumidor final. De esta forma, se establecen los créditos en la legislación, fundamentalmente, en torno y a partir de aquello que se emplea en la fabricación y circulación de dicho bien. Los insumos utilizados, los productos intermedios, el material de embalaje, los costes de transporte, en definitiva, todo aquello que grava el producto en su trayectoria es lo que da la orientación para fijar los términos de la no acumulación en el IPI y el ICMS. Por lo tanto, el foco está en los desembolsos necesarios para el aumento de valor del producto y ahí un vínculo claramente identificable en la relación entre los distintos y sucesivos contribuyentes.

Sin embargo, al determinarse la no acumulación para tributos que recaen sobre la facturación o los ingresos, se pierde esa noción. ¿Cómo se pueden establecer entonces en la legislación los créditos correspondientes? Pues, los ingresos o la facturación constituyen fenómenos individuales, relativos solo a un determinado y específico contribuyente. Se trata de algo que no se puede perseguir a lo largo de la cadena, como un bien palpable y perfectamente identificable, que pautе (y limite) el reconocimiento de los créditos.

¹⁸³ Según la redacción de la CF recaen «sobre los ingresos o la facturación» y según la redacción de las Leyes 10.637/02 y 10.833/03, recaen sobre «la facturación mensual, esto es, el total de los ingresos obtenidos por la persona jurídica, con independencia de su denominación o clasificación contable» (art. 1) Asimismo, estos títulos legales disponen que «a los efectos de lo dispuesto en este artículo, el total de los ingresos comprende los ingresos brutos por la venta de bienes y servicios en las operaciones por cuenta propia o ajena y todos los demás ingresos obtenidos por la persona jurídica» (§ 1.º).

Como se ha dicho, la no acumulación es un instrumento que se establece *en función de* y, de esta forma, el único criterio capaz de pautar el referido mecanismo lo constituye el hecho imponible. En el caso del IPI y el ICMS, como se ha visto, el hecho imponible se asocia a una mercancía y en función de ella se estructura la no acumulación. Así, en el caso del PIS/COFINS, la forma coherente de dar voz a su garantía de no acumulación la constituye la asociación de este instrumento a su hecho imponible: la generación de facturación o ingresos. El sistema de créditos, por lo tanto, debe establecerse en virtud de esa realidad y los elementos necesarios para que se produzca.

Este es el aspecto distintivo fundamental: los créditos, aquí, no se establecen o limitan en función de un determinado producto; no se limitan a los elementos utilizados en su fabricación o circulación, sino a los elementos que contribuyen en la formación de los ingresos o la facturación, universo sustancialmente mayor. Por lo tanto, es erróneo tomar prestadas las lógicas y reglas de no acumulación del IPI y el ICMS para examinar la corrección de las normas relativas a la no acumulación del PIS y la COFINS. Todo lo que contribuye a la formación del hecho imponible (facturación o ingresos), necesariamente, tendrá que generar los correspondientes créditos, para no vulnerar la no acumulación constitucionalmente establecida *en función* de esa materialidad, de la que no puede dissociarse.

En este sentido, la doctrina ha afirmado que la no acumulación del PIS y la COFINS tiene un espectro más amplio que la del ICMS y el IPI. Como bien explica Marco Aurélio GRECO, «(...) como não há – subjacente à noção de receita – um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado. (...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale

dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI»¹⁸⁴.

La técnica no acumulativa, en el PIS y la COFINS, evidencia una ficción, en la medida en que se trata de tributos cuyo hecho imponible (ingresos o facturación), en rigor, ni siquiera es multifásico¹⁸⁵. De esta forma, el aspecto material de tales tributos se distancia del producto y su circulación (se aleja de la «cosa», presente en el IPI y el ICMS), para relacionarse con una magnitud aislada de dichos elementos y las distintas etapas productivas. La no acumulación debe relacionarse a los ingresos y la facturación. Todo lo que sea un elemento de los ingresos tendrá que deducirse de la base imponible de estas contribuciones para calcular el tributo a pagar para que, realmente, se pueda imponer a la materialidad «ingresos» la técnica no acumulativa.

Esta circunstancia hace que el tributo pagado o cobrado en las etapas anteriores deje de ser el aspecto central de la discusión para convertirse en un elemento absolutamente accesorio. Lo que se debe tener en cuenta es si el elemento en cuestión —que simplemente puede ser un gasto en el que se haya incurrido— ha contribuido a la realización del criterio material del hecho imponible.

No compartimos la opinión de algunos autores que afirman que «não existe possibilidade de ser invocado um direito à dedução de contribuições anteriormente pagas, ou de recolhimento em cada etapa apenas sobre o valor agregado, porque tal método de cálculo não está exigido ou previsto pela Constituição, nem é indissociavelmente inerente à natureza desses tributos»¹⁸⁶. Si es verdad que la no acumulación no es inherente a las contribuciones en cuestión, es cierto que, conforme a la Constitución, estas pueden o no ser acumulativas. No obstante, si se opta por el régimen no acumulativo, la no acumulación se impone completamente y no se puede

¹⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In PAULSEN, Leandro (coord.). Não Cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, *apud* PAULSEN, Leandro. Contribuições – Teoria Geral e Contribuições em Espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 196.

¹⁸⁵ Según MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo: «Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica». In PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. PIS – COFINS. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23.

¹⁸⁶ Ídem, p. 27.

admitir una no acumulación «a medias» o una «semiacumulación», pues en ese caso se estaría vulnerando la Constitución. Al legislador solo le corresponde, conforme a la disposición constitucional, decidir sobre los sectores en los que las contribuciones se impondrán de forma no acumulativa. En los precisos términos de la Constitución (artículo 195, § 12), «la ley definirá los sectores de actividad económica en los que las contribuciones (...) serán no acumulativas».

Sin embargo, una vez introducida, no hay lugar para una no acumulación de favor, aleatoria, como si se tratara de un beneficio fiscal. Los créditos de PIS/COFINS no constituyen, ni pueden constituir, una lista creada y manipulada por el legislador ordinario según el humor del día, pues se estaría admitiendo la posibilidad de que normas infraconstitucionales derogaran la Constitución. La única forma de garantizar el respeto a la técnica prevista en la Constitución, cuando se impone a un determinado sector, consiste en comprobar la vinculación de la sistemática de créditos y débitos al aspecto material constitucionalmente previsto (ingresos o facturación). Si se ignoran créditos necesarios para formar los ingresos, se vulnerará la sistemática no acumulativa.

No nos parece correcto afirmar que el asunto está «inteiramente na dependência da existência de alguma norma legal infraconstitucional que prescreva qualquer autorização nesse sentido»¹⁸⁷. Nos adherimos a la línea doctrinal según la cual la disposición en cuestión contiene un mandato al legislador, cuya facultad reside, tan solo, en la elección discrecional —no arbitraria— de los sectores en los que se impondrá la técnica. Dando un paso más y sosteniendo que la propia imposición de la no acumulación, en los sectores perjudicados por la imposición en cascada, es un mandato, el juez federal Andrei Pitten VELLOSO afirma que «o § 12º do art. 195 não confere uma faculdade: contém um mandamento dirigido ao legislador, obrigando-o a adotar sistemáticas destinadas a evitar a incidência cumulativa de COFINS e COFINS-Importação para os setores de atividade econômica prejudicados pela tributação em cascata. O legislador tem a faculdade de adotar a não-cumulatividade para outros setores, que não sejam onerados expressivamente pela múltipla incidência dessas contribuições. Tem também, discricionariedade para escolher a sistemática a ser empregada e decidir acerca dos casos em que pairam dúvidas acerca da necessidade de

¹⁸⁷ Ídem, p. 28.

se adotar a não-cumulatividade, em exegese sempre sujeita ao crivo do Poder Judiciário. Não lhe assiste, no entanto, a liberdade de manter a tributação exclusivamente cumulativa e tampouco de excluir do âmbito de abrangência do regime não-cumulativo setores de atividade econômica ou empresas que nele haveriam de estar incluídos»¹⁸⁸.

La no acumulación del PIS y la COFINS está mucho más cerca del sistema de base contra base. La imposición anterior no constituye requisito para la toma de crédito de PIS y COFINS. El crédito se produce con independencia de ello, por el simple hecho de que no se trata de un crédito físico, vinculado a un bien, sino también de créditos financieros (y presuntos)¹⁸⁹, ya que resultan de la aplicación de los tipos de gravamen de las contribuciones sobre determinados gastos, procedimiento que no depende de la existencia de la sumisión de esos bienes a un gravamen anterior o del importe de dicho gravamen, o de la circunstancia de que tales bienes se integren al producto de la actividad del sujeto pasivo o se consuman durante el proceso. De hecho, la adquisición de un determinado bien de proveedor que esté sujeto a la COFINS en la modalidad acumulativa (sujeto, por lo tanto, al tipo del 3%) no impidió que la legislación otorgara al adquirente el crédito calculado de acuerdo con su tipo de gravamen no acumulativo del 7,6%. El foco está en la realización del criterio material del hecho imponible, en la generación de ingresos o facturación.

Estas contribuciones recaen sobre la base deudora, que, a su vez, se resta de la base acreedora, de forma que el saldo deudor mensual representa el importe que deben los contribuyentes¹⁹⁰. En este sentido, la prohibición de *bis in idem* posee un campo de aplicación más amplio, ya que aquí, en definitiva, no es posible intentar limitar la posibilidad de compensación al sistema de crédito físico, vinculado tan solo a cuánto se integra al producto de la actividad o a cuánto se consume directamente en la actividad productiva.

¹⁸⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 383.

¹⁸⁹ Como explica Ricardo Lobo TORRES, «a mesmíssima coisa aconteceu com os créditos financeiros (ex. aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica). O art. 3.º, § 1.º, permite que sejam calculados pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sem qualquer restrição. A legislação do PIS/PASEP e da COFINS autoriza ainda a utilização de créditos presumidos, como os referentes a bens e serviços utilizados como insumos na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal (art. 3.º, § 5.º, da L. 10.833/03)». Ídem, p. 63.

¹⁹⁰ Cfme. MATTOS, Aroldo Gomes de. PIS/Cofins: a não cumulatividade e os Tratados Internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.104, p. 8, 2004.

En este caso, habrá que atender a la base, con el fin de garantizar la deducción de los gastos necesarios para producir los ingresos. Se vulnerará el *ne bis in idem* si se ignora un crédito relativo a un insumo que ya había sido gravado con anterioridad. E, incluso frente a bienes o servicios no hayan sido sometidos a imposición, habrá que comprobar si todos los gastos producidos para obtener los ingresos se consideraron como generadores del derecho de crédito, pues en caso contrario, también se producirá *bis in idem* prohibido en la medida en que el tipo impositivo, en la práctica, se aplicará sobre una base mayor a lo permitido constitucionalmente o, en otras palabras, recaerá nuevamente sobre una determinada base.

De esta forma, teniendo en cuenta las Leyes 10.637/02 y 10.833/03, artículo 3, son obviamente incompatibles con la Constitución las prohibiciones de crédito previstas en el artículo 3, § 2.º, como, por ejemplo, «la mano de obra pagada a la persona física», cuando se sabe que esto es justamente el «insumo» más importante en la prestación de servicios. No se puede tratar la producción de ingresos en la prestación de servicios sin mano de obra de persona física, incluso porque si el trabajo humano no fuera el preponderante, no se trataría de prestación de servicios sino de comercio o industria. De la misma forma, la exclusión del crédito referente a los «bienes y servicios no sujetos al pago de contribución» se opone a la Carta Magna, en la medida en que desatiende su relación con la producción de ingresos, al permitir que recaigan exacciones sobre elementos absolutamente esenciales para la realización del hecho imponible.

En lo que respecta a aquellos supuestos en los que la legislación admite el crédito, como todos los «bienes adquiridos para reventa», así como «bienes y servicios utilizados como insumo en la prestación de servicios y en la producción o fabricación de bienes o productos destinados a la venta» referidos en el artículo 3, deben ser objeto de una hermenéutica capaz de armonizarlos con la técnica no acumulativa vinculada a la generación de ingresos. La palabra «insumo», por lo tanto, que se utiliza en la disposición con el fin de afectar también a la prestación de servicios que recibe la empresa, denota que el legislador ha dejado de lado la necesidad de «integración física al producto» o la necesidad de «consumo» del bien en el proceso productivo, a los efectos de producir el crédito.

La ley adopta un sentido *lato* para el término «insumo» y lo considera de forma genérica como «medio necesario» o «vehículo necesario» para realizar la actividad de prestación de servicios y la «producción o fabricación de bienes o productos», como la define el diccionario HOUAISS, a saber, «cada uno de los elementos (materia prima, equipos, capital, horas de trabajo, etc.) necesarios para producir mercancías o servicios». En la última parte, deja claro que no limita el derecho de crédito a la «actividad fabril» estrictamente considerada, sino a la «actividad productiva», que engloba todos los gastos necesarios para mantener la fuente productiva (lo que incluye gastos administrativos, financieros, etc.).

De esta forma, le corresponde al intérprete la misión de atribuir a los párrafos relativos a la concesión de créditos una lectura capaz de armonizarlos, hasta el límite semántico, con la Constitución, otorgándoles una *interpretación conforme*, que rechace una imposición superpuesta, directa o indirectamente, que ignore la técnica no acumulativa, infringiendo con ello la prohibición de *bis in idem*.

8.2 La regla de competencia del artículo 149 para la creación de contribuciones en la Constitución de 1988 y las distintas prohibiciones de *bis in idem* que contiene

El artículo 149 de la Carta de 1988 es un ejemplo de disposición que delimita competencias tributarias bien para introducir expresamente la prohibición de *bis in idem*, bien para excluir de forma puntual la regla prohibitiva. Ejemplos de ello son los incisos I y II del § 2.º de la disposición¹⁹¹, como se demuestra a continuación.

¹⁹¹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Sigue la traducción de la redacción completa del artículo 149 con el fin de ayudar a ver las cuestiones que pretendemos estudiar más adelante:

Artículo 149. Compete exclusivamente a la Unión establecer contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de interés de las categorías profesionales o económicas, como instrumento de su actuación en las respectivas áreas, observado lo dispuesto en los artículos 146, III, y 150, I y III, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 195, § 6.º, respecto a las contribuciones a las que alude la disposición.

§ 1.º Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios establecerán una contribución, que cobrarán a sus funcionarios, para costear, en su beneficio, el régimen de seguridad social al que se refiere el artículo 40, cuyo tipo no será inferior al de la contribución de los funcionarios titulares de cargos efectivos de la Unión. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 41, 19.12.2003)

§ 2.º Las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico de que trata el párrafo introductorio de este artículo: (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

I - no recaerán sobre los ingresos derivados de la exportación; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

II - también recaerán sobre la importación de productos extranjeros o servicios; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

III – podrán tener tipos de gravamen: (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

a) *ad valorem*, cuya base será la facturación, los ingresos brutos o el importe de la operación y, en caso de importación, el valor en aduana; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

b) específica, cuya base será la unidad de medida adoptada. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001).

§ 3.º La persona natural destinataria de las operaciones de importación podrá ser equiparada a una persona jurídica, en la forma de la ley. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001).

§ 4.º La ley definirá los supuestos en los que las contribuciones recaerán una única vez. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001).

Artículo 149, § 2.º, I

En el inciso I, la Constitución señala que las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico de que trata el párrafo introductorio de este artículo no recaerán sobre los ingresos de exportación. De esta forma, se introduce en la legislación positiva una regla de inmunidad tributaria de dichos ingresos, en lo que se refiere a las contribuciones sociales, prohibiendo el *bis in idem* frente al ya constitucionalmente previsto impuesto sobre la exportación (artículo 153, II)¹⁹². La interdicción de *bis in idem* afecta incluso a las contribuciones a la seguridad social, puesto que son una especie del género contribuciones sociales que abarca el párrafo introductorio del artículo 149.

¹⁹² Art. 153. Compete a la Unión establecer impuestos sobre: (...)
II - exportación, al exterior, de productos nacionales o nacionalizados;

El primer punto de debate sobre este tema se refiere al alcance tanto de la disposición constitucional como la prohibición que encierra, mediante una lectura literal de la disposición, según la cual el *ne bis in idem* afectaría exclusivamente a aquellas contribuciones cuyo hecho imponible fueran los «ingresos», desde un punto de vista técnico y preciso, así como mediante una lectura teleológica de la disposición, para entenderla como un esfuerzo del constituyente para exonerar la exportación de productos nacionales, con el fin de que sean más competitivos en el escenario internacional. En este sentido, la hermenéutica del artículo 149, § 2.º, I indicaría la inmunidad de los «ingresos» de exportación y todos los elementos que los integran. O, además, del todo y cada una de sus partes.

Es verdad que, por lo general, en el sistema tributario constitucional, siempre que la Constitución emplea una determinada materialidad, la adopta de forma precisa, para delimitar competencias y definir el hecho imponible de una determinada exacción. Así, cuando se señala que le corresponde a la Unión establecer el impuesto sobre la renta, alude precisamente a la renta (y no a cualquier otro elemento que la integre). O, incluso, cuando en la Constitución se atribuye a la Unión la competencia para establecer una contribución a la seguridad sobre los ingresos o la facturación, indica de forma precisa esos signos presuntivos aptos para dar lugar al ejercicio de la competencia.

Sin embargo, este caso no se refiere a la definición de un determinado tributo ni indica un hecho imponible. La disposición expresa un mandato general, amplio, exonerador «de los ingresos», dejando claro que busca inmunizar el todo y no solo el hecho imponible «ingreso». El empleo del plural, más el vocablo «derivados» indica que la relación que se quiso regular no es solo la directa, sino también la indirecta (derivada), que también se pretendió inmunizar.

No obstante, la hermenéutica no se agota en este punto. En caso de inmunidad tributaria, la duda entre dos soluciones interpretativas posibles siempre debe favorecer la exoneración. Cuando se trata, como en este caso, de norma inmunizante introductora de prohibición de *bis in idem*, esta lógica es aún más evidente. La existencia de una imposición previa de un determinado hecho, *per se*, ya lleva, en caso de duda, a la solución hermenéutica de rechazo de la segunda imposición. Como hemos tenido la

oportunidad de exponer a lo largo del presente trabajo, otorgar poder a un ente supone que este se le niega dicho poder a todos los demás.

En sintonía con este criterio, el STF ha tenido la oportunidad de afirmar¹⁹³ que «al tratarse de norma constitucional relativa a las inmunidades tributarias genéricas, se admite la interpretación amplia, de modo que se revelan los principios y postulados consagrados en ella». En dicha ocasión, el STF valoró el uso de la hermenéutica teleológica al tratarse de regla inmunizante, de forma que se entiende pertinente en el tratamiento del artículo 149, § 2.º, I. Para el ponente de la causa, el magistrado Carlos MADEIRA, «el artículo 111 del CTN impone la interpretación literal de la legislación tributaria relativa a la suspensión o exclusión del crédito tributario, la concesión de exención y la dispensa del cumplimiento de obligaciones tributarias accesorias. Esta regla metodológica no se refiere, empero, a las normas constitucionales tributarias, principalmente cuando se trata de inmunidades genéricas, que corresponden a la no imposición, en virtud de la supresión de la competencia impositiva o del poder de someter a imposición ciertos hechos o situaciones. No hay crédito tributario que se vaya a suspender o excluir, porque este simplemente no puede crearse. De ahí porque la interpretación de las normas constitucionales de inmunidad tributaria, es amplia, "en el sentido de que se admiten todos los métodos, incluido, el sistemático, el teleológico, etc.", como señala Amilcar de Araújo FALCÃO (RDA, 66/372). La interpretación sistemática de la norma constitucional lleva a la conclusión de que lo que caracteriza las inmunidades es "la circunstancia de que con ellas el legislador constituyente busca resguardar, asegurar o mantener intactos ciertos principios, ideas-fuerza o postulados que consagra como preceptos básicos del régimen político, la incolumidad de valores éticos y culturales que el ordenamiento positivo consagra y pretende mantener libres de eventuales interferencias o perturbaciones, incluso de la forma indirecta de imposición. "Las inmunidades, señala además el autor antes citado —como las demás limitaciones al poder tributario—, conforme las enseñanzas de Aliomar BALEEIRO, tienen de esta forma la característica de permitir que 'se revele su naturaleza nítidamente política', lo que impone al intérprete la necesidad de hacer las imprescindibles comprobaciones y las necesarias connotaciones de orden teleológico, cada vez que concretamente tenga que

¹⁹³ RE 102.141, 2.ª Turma, pon. Carlos Madeira.

dedicarse a la exégesis de las disposiciones constitucionales que establecen tales principios" (Revista citada, pág. 369)».

Tenemos claro, a partir de estas afirmaciones, que la inmunidad a la que se refiere el artículo 149, § 2.º, I, al afectar a los «ingresos derivados de la exportación», debe interpretarse de forma que se permita «revelar su naturaleza nítidamente política» (utilizando la expresión de BALEEIRO) y, de esta forma, se incluye todo aquello que esté comprendido en esa expresión amplia que el legislador constitucional utiliza, abarcando cada una de las partículas en las que pueda dividirse (así, desde los ingresos brutos, a la facturación al beneficio bruto, operativo o neto), obstaculizando, igual y obviamente, que el tributo grave los movimientos bancarios necesarios para recibir el pago del producto exportado.

Artículo 149, § 2.º, II

El inciso II del artículo 149, § 2.º, a su vez, establece una regla en sentido opuesto, permisiva del *bis in idem*, al decir que las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico «también recaerán sobre la importación de productos extranjeros». Aunque se esté frente a una disposición introducida mediante reforma constitucional (en este caso, la Enmienda Constitucional n.º 42/03), no podemos dejar de calificar como teratológica esta previsión, considerada la multitud de tributos que, en la actualidad, gravan la importación en el sistema tributario brasileño.

En efecto, el IPI sobre la importación, el ICMS sobre la importación, el IOF (impuesto que grava las operaciones de cambio) y el impuesto sobre la importación se superponen, cada uno con su fundamento constitucional específico. A estos impuestos se suman las contribuciones al PIS sobre la importación y la COFINS sobre la importación (la primera se fundamenta en la nueva redacción del artículo 149, § 2.º, II y III, letra a) y la segunda, en el inciso IV del artículo 195)¹⁹⁴. Además de estas

¹⁹⁴ Art. 195. La seguridad social estará financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, y de las siguientes contribuciones sociales: (...) IV - del importador de bienes o servicios del exterior, o de quien la ley equipare a él. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).

exacciones, gravan la importación el AFRMM (suplemento al flete para la renovación de la marina mercante) y, de forma específica, la CIDE sobre los combustibles (prevista en el artículo 177, § 4.^o¹⁹⁵, que introduce la EC n.º 31/01 y establece el artículo 3 de la Ley n.º 10.336/01) y —aún con fundamento en el artículo 149— la CIDE sobre las remesas, que grava la importación de servicios y de propiedad intelectual (también conocida como CIDE-royalties)^{196 197}.

¹⁹⁵ Art. 177. Constituyen monopolio de la Unión:

§ 4.º La ley que establece contribución de intervención en el dominio económico relativa a las actividades de importación o comercialización de petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados y alcohol combustible deberá cumplir los siguientes requisitos: (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

I – el tipo de gravamen de la contribución podrá: (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

a) estar diferenciado por producto o uso; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

b) ser reducido y restablecido por acto del poder ejecutivo, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 150, III, letra b); (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

II - los recursos recaudados se destinarán: (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

a) al pago de subvenciones a precios o transporte de alcohol combustible, gas natural y sus derivados, así como derivados de petróleo; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

b) a la financiación de proyectos ambientales relacionados con el sector del petróleo y el gas; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

c) a la financiación de programas de infraestructura de transportes. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

¹⁹⁶ Recae sobre los valores pagados o abonados a residentes y domiciliados en el exterior, por personas jurídicas: a) adquirentes o tenedoras de licencia de uso de conocimientos tecnológicos; b) signatarias de contratos: b.i - que tengan por objeto la prestación de servicios técnicos y de asistencia administrativa; b.ii - que impliquen transferencia de tecnología; y b.iii - que paguen cánones a beneficiarios en el exterior.

¹⁹⁷ Art. 2. Para atender al programa de que trata el artículo anterior, se establece la contribución de intervención en el dominio económico, cuyos sujetos pasivos serán la persona jurídica tenedora de licencia de uso o adquirente de conocimientos tecnológicos, así como la signataria de contratos que impliquen transferencia de tecnología, firmados con residentes o domiciliados en el exterior.

§ 1.º A los efectos de esta ley, se consideran contratos de transferencia de tecnología los relativos a la explotación de patentes o de uso de marcas y los de suministro de tecnología y prestación de asistencia técnica.

§ 1.º-A. La contribución de que trata este artículo no recae sobre la remuneración por la licencia de uso o de derechos de comercialización o distribución de programa informático, salvo cuando implique la transferencia de la correspondiente tecnología. (Disposición introducida por la Ley n.º 11.452, de 2007).

§ 2.º A partir del 1 de enero de 2002, también serán sujetos pasivos de la contribución de que trata el párrafo introductorio de este artículo las personas jurídicas signatarias de contratos cuyo objeto sean servicios técnicos y de asistencia administrativa y análogos que presten residentes o domiciliados en el exterior, así como las personas jurídicas que paguen, abonen, entreguen, usen o envíen cánones, por cualquier concepto, a beneficiarios residentes o domiciliados en el exterior. (Disposición redactada por la Ley n.º 10.332, de 19.12.2001).

§ 3.º La contribución recaerá sobre los importes pagados, abonados, entregados, usados o enviados, cada mes, a residentes o domiciliados en el exterior, en concepto de remuneración derivada de las obligaciones indicadas en el párrafo introductorio y en el § 2.º de este artículo. (Disposición redactada por la Ley n.º 10.332, de 19.12.2001).

§ 4.º El tipo de gravamen de la contribución será del 10% (diez por ciento). (Disposición redactada por la Ley n.º 10.332, de 19.12.2001)

Esta superposición de imposiciones, que redundaba en la creación de una anacrónica barrera comercial proteccionista de las empresas nacionales, solo contribuye a frenar el desarrollo de nuestro país, al establecer una forma de verdadero malthusianismo fiscal¹⁹⁸. La supuesta competitividad del producto nacional es permanentemente simulada por un ambiente en el que el producto importado es sobretasado de forma tan absurda que acerca nuestro país más a una nación socialista que a la economía de mercado que se propone ser, por expresa dicción del artículo 170 de la Constitución, según el cual son principios del orden económico brasileño la libre iniciativa, la defensa del consumidor y la búsqueda del pleno empleo, asegurándose a todos el libre ejercicio de cualquier actividad económica^{199 200}. Ahora bien, la defensa

§ 5.º El pago de la contribución se realizará hasta el último día hábil de la quincena siguiente al mes de realización del hecho imponible. (Párrafo incluido por la Ley n.º 10.332, de 19.12.2001)

¹⁹⁸ «B) El malthusianismo fiscal

En el siglo XVIII, el economista inglés Malthus afirmó que la población aumentaba más rápidamente que los recursos, lo que le llevaba a la necesidad de controlar los nacimientos. Esta teoría se conoce con el nombre de malthusianismo. Por extensión se aplica la misma denominación a las doctrinas o prácticas que tienden a restringir el desarrollo natural de ciertos fenómenos. En el campo económico, se califican de malthusianas las medidas que limitan la producción o que ponen obstáculos a su extensión. En este último sentido es como se habla de malthusianismo fiscal. El sistema fiscal francés puede ser calificado de malthusiano, porque perjudica a las empresas más modernas y rentables, mientras que favorece a las arcaicas y anticuadas, que producen con gastos elevados» (DUVERGER, Maurice. Hacienda pública. Barcelona: Bosch, D.L. 1968. p. 346).

¹⁹⁹ TÍTULO VII. DEL ORDEN ECONÓMICO Y FINANCIERO. CAPÍTULO I – DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA. Art. 170. El orden económico, fundado en la valoración del trabajo humano y en la libre iniciativa, tiene el fin de asegurar a todos una existencia digna, conforme a los dictámenes de la justicia social, observados los siguientes principios: I - soberanía nacional; II - propiedad privada; III - función social de la propiedad; IV – libre competencia; V - defensa del consumidor; VI - defensa del medio ambiente, incluso mediante un tratamiento diferenciado conforme al impacto ambiental de los productos y servicios y sus procesos de elaboración y prestación; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003); VII – reducción de las desigualdades regionales y sociales; VIII – búsqueda del pleno empleo; IX - tratamiento favorable a las pequeñas empresas constituidas al amparo de la legislación brasileña y cuyo domicilio social y administración se encuentre en el país. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 6, de 1995). Párrafo único. Se asegura a todos el libre ejercicio de cualquier actividad económica, con independencia de autorización de organismos públicos, salvo en los casos previstos en ley.

²⁰⁰ «Na segunda disposição, visou-se proibir o chamado "efeito de estrangulamento". As necessidades financeiras do Estado não podem justificar atentados às pessoas e aos seus direitos. Não podem impedir o livre exercício das actividades humanas, individualmente ou em associação com outrem, impedindo o sucesso, a realização, a felicidade de cada um e de todos, na vida privada, na vida económica, cultural, etc. Dificultando a obtenção de uma adequada remuneração do trabalho, do capital investido, do uso dos bens patrimoniais, etc. Não deve, por outro lado, o Direito dos impostos impedir a livre escolha de uma profissão, de uma actividade lúdica ou cultural, através de uma tributação excessiva dessa actividade ou dos seus resultados. Há que cobrir as necessidades financeiras do Estado salvaguardando as pessoas e os seus direitos. Um Direito fiscal justo e aceite deve nortear-se pelas pessoas, pelos seus direitos» (CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 135).

del consumidor, en un ambiente en el que se le dificulta al máximo el acceso a los productos importados, forzándole al consumo de los nacionales (aunque sean, en multitud de circunstancias, reconocidamente menos cualificados), por la sencilla razón de que el precio de los productos importados, con frecuencia, se ve triplicado por la acumulación de impuestos sobre la importación, es una garantía que se ve seriamente comprometida en el contexto tributario antes presentado. A su vez, la astronómica carga tributaria que limita el tamaño del mercado de importados a provecho solo de los pocos económicamente privilegiados dificulta mucho la libre iniciativa²⁰¹. El reflejo en la garantía del pleno empleo es una consecuencia directa de esto²⁰².

De todos modos, el artículo 149, § 2.º, II, conforme se redacta en la EC n.º 42, de 2003, aunque dice mucho realmente no dice (casi) nada. Su redacción actual sustituyó a la de la EC n.º 33, de 2001, que decía que las contribuciones sociales y de intervención «podrían recaer sobre la importación de petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados y alcohol combustible». Este inciso se justificaba frente a la inmunidad introducida en el artículo 155, § 3.º que preveía, de conformidad con la EC n.º 3, de 1993, que «a excepción de los impuestos a los que se refiere el inciso II del párrafo introductorio de este artículo y del artículo 153, I y II, ningún otro tributo podrá gravar las operaciones relativas a la energía eléctrica, servicios de telecomunicaciones, derivados del petróleo, combustibles y minerales del país». Esto es, con su redacción anterior, el inciso II del artículo 149, § 2.º contemplaba una autorización expresa y precisa a la superposición impositiva (*bis*), con relación a las materias comúnmente aludidas (*idem*). Para dejar clara la posibilidad de bitributación, la propia EC n.º 33 trató de modificar la redacción de esa regla de inmunidad del artículo 155, § 3.º, para cambiar la alusión que hacía a «tributo» por la mención a «impuesto», de forma que se excluyera

²⁰¹ Son pertinentes los lamentos de TIPKE: «En cierto momento histórico los parlamentos asumieron la función de defender a los ciudadanos frente a una imposición elevada o excesiva. Hoy suele lamentarse o criticarse que los parlamentos ya no defienden el ideal de un Estado parco en sus gastos; más bien se han convertido en el motor de crecientes prestaciones públicas y —por tanto— de mayores impuestos. El endeudamiento no puede crecer sin límites. En otras épocas el Parlamento exhortaba a la moderación al Ministro de Hacienda; en la actualidad sucede con frecuencia lo contrario» (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 57-58).

²⁰² Además TIPKE: «La prohibición de confiscatoriedad, que también deriva de los arts. 12 y 14 GG, resulta insuficiente, pues constituye una obviedad para un Estado que se funda en la economía de mercado y la propiedad privada. Tal Estado de libertades se privaría a sí mismo de su fundamento financiero si agotara las fuentes impositivas. Precisamente el Estado Social está obligado a mantener las fuentes tributarias en lugar de agotarlas» (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 59).

de la inmunidad la categoría de las contribuciones y, con ello, evidenciar y legitimar el «bis».

La EC n.º 33 además incluyó la letra a) y el inciso III en el artículo 149 que permitió, en 2001, establecer contribuciones sociales y de intervención sobre la importación, cuya base es el «valor en aduana». Es decir, a partir de ese año, el legislador ordinario ya tenía fundamento constitucional para establecer esas exacciones sobre la materialidad en cuestión. Por lo tanto, no era necesario redactar nuevamente el inciso II para prever lo que ya estaba previsto y legitimar lo que ya estaba legitimado.

Como mucho, se podría sostener que el inciso en cuestión tiene el mérito de eliminar cualquier duda sobre la posibilidad de someter a imposición, a través de las referidas contribuciones, los *servicios* importados, ya que el término «valor en aduana», adoptado por la Constitución como base para gravar la importación en el inciso III, letra a), en los términos de la EC n.º 33, de 2001, considerado de forma rigurosa, y desde un punto de vista técnico, no abarca los servicios, ya que estos no tienen «valor en aduana», dado que no pasan por la aduana, ni se coadunan, a la perfección, con el concepto de valor en aduana en los términos que la legislación interna y el GATT le otorgan, esto es, implicando el importe de la operación más los costes de transporte de las mercancías, los gastos de carga, descarga y manejo, así como el coste de seguro, todos hasta el puerto o lugar de entrada (elementos que obviamente se refieren a la importación de productos). Aún así, el hecho es que, posteriormente, la EC n.º 42, de 2003 contempló la posibilidad de someter a imposición, a través de las referidas contribuciones, los servicios importados, con lo que se hizo incuestionable la concesión de esa competencia tributaria a partir de ese momento.

Artículo 149, § 2.º, III

La Enmienda Constitucional n.º 33 de 2001 modificó sustancialmente el sistema tributario brasileño, cuyo impacto fue tan significativo que, pensamos, aún no ha sido completamente asimilado por los operadores del derecho ni ha reflejado sus efectos en la jurisprudencia tributaria. La reforma a la que nos referimos en el presente apartado consistió en añadir el apartado 2.º al artículo 149, en el que se establece que «las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico de que trata el

párrafo introductorio de este artículo podrán tener los siguientes tipos de gravamen: a) *ad valorem*, cuya base será la facturación, los ingresos brutos o el importe de la operación y, en caso de importación, el valor en aduana; b) específica, cuya base será la unidad de medida adoptada».

Con esta modificación, aparentemente ingenua, se resolvió uno de los problemas más serios del sistema constitucional tributario establecido en la Constitución de 1988, tal cual interpretaban parte de la doctrina y la judicatura. Hasta ese momento, el STF dividía la categoría de las contribuciones para contemplar una categoría abierta, la de las llamadas contribuciones sociales generales cuyo fundamento de validez se limitaba al párrafo introductorio del artículo 149, sin ninguna otra regulación, limitación o condicionante al ejercicio del poder impositivo²⁰³. En la misma situación estaban las contribuciones de intervención en el dominio económico, que no tenían ninguna referencia en el ámbito del sistema tributario constitucional y también encontraban su fundamento de validez en la escueta referencia de dicha disposición, que se limitaba a decir que «compete exclusivamente a la Unión establecer contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de interés de las categorías profesionales o económicas, como instrumento de su actuación en las respectivas áreas, observado lo dispuesto en los artículos 146, III²⁰⁴, y 150, I y III²⁰⁵, sin perjuicio de lo

²⁰³ Véase ADI n.º 2.556, Mag. Pon. MOREIRA ALVES, en el que el Pleno del STF afirmó la constitucionalidad de la LC n.º 110, que establecía la contribución del 10% sobre el importe de los depósitos del Fondo de Garantía por Tiempo de Trabajo (FGTS), reconociéndola como «contribución social general», legitimada al tener su fundamento en el párrafo introductorio del artículo 149 de la Constitución. En lo que nos importa, afirmó el ponente: «No obstante, al haber en el sistema constitucional vigente contribuciones sociales que se someten el artículo 149 de la Constitución (las denominadas "contribuciones sociales generales" que no son solo las tipificadas en el texto constitucional, porque, si lo fueran, no tendría sentido que el artículo 149 dispusiera que compete a la Unión ESTABLECER contribuciones sociales) y contribuciones a las que se aplica el artículo 195 de la Carga Magna (las contribuciones a la seguridad social), falta saber en cuál de estas subespecies se enmarcan las dos contribuciones sociales que establece la Ley Complementaria n.º 110/2001».

²⁰⁴ Art. 146. Corresponde a la ley complementaria: III - establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre: a) definición de tributos y sus clases, así como, con relación a los impuestos relacionados en esta Constitución, a sus respectivos hechos imponible, bases imponible y contribuyentes; b) obligación, liquidación, crédito, prescripción y caducidad tributarios; c) adecuado tratamiento tributario del acto cooperativo realizado por las sociedades cooperativas.

²⁰⁵ Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías que se aseguren a favor del contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios: I - exigir o aumentar tributos sin ley que lo establezca; III - cobrar tributos: a) con relación a hechos imponible producidos antes de la entrada en vigor de la ley que los haya creado o aumentado; b) en el mismo ejercicio financiero en el que se haya publicado la ley que los creó o aumentó; c) antes de transcurridos noventa días a partir de la fecha de publicación de la ley que los creó o aumentó, observado lo dispuesto en la letra b); (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).

previsto en el artículo 195, § 6.º, respecto a las contribuciones a las que alude la disposición».

Con ello, todo lo que había era la necesidad de observar las garantías formales y rituales (de anterioridad, irretroactividad, legalidad y reserva de ley complementaria sobre normas generales) que, en honor a la verdad, servían fundamentalmente para reafirmar la naturaleza tributaria de tales exacciones, sin contribuir en nada a definir su ámbito material o sus límites (en toda la extensión del término)²⁰⁶.

El contribuyente quedaba así en una situación de permanente incertidumbre, privado de cualquier instrumento eficaz de control o valoración de la legitimidad de las exacciones creadas con fundamento en este enunciado (excepto el tenue e incipiente control a través de la técnica de validación finalista). Esto porque la Constitución, en vez de definir las contribuciones sociales y las de intervención partiendo de su aspecto material, las «definía» solo por la finalidad de su objetivo (social y de intervención del dominio económico), situación que se agravaba cuando se admitían las contribuciones «sociales generales», cuyo nombre, en rigor, poco o nada expresa, ni orienta al intérprete, que debería —buscando una mayor protección— intentar extraer un instrumento de control de la referencia del artículo a la necesidad de que el establecimiento de tales exacciones se diera «como instrumento de su actuación en las respectivas áreas» (y casi todo lo que el Estado hace se puede pretender calificar como «social»)²⁰⁷.

²⁰⁶ La clara definición de las especies tributarias y de sus características fundamentales no es dificultad exclusiva del sistema brasileño, como se puede extraer de la obra de Daniel GUTMANN: «Além disso, parece quase impossível dar hoje uma definição satisfatória de tributo. Em virtude do artigo 34 da Constituição francesa as "imposições que qualquer natureza" compõem uma categoria residual que dá competência ao poder legislativo para agir como um poderoso dissolvente do sentido das palavras. No mesmo sentido, parece que os "novos impostos" recentemente introduzidos na legislação francesa resistem às classificações tradicionais entre taxas, contribuições e impostos, sublinhando a fragilidade da taxinomia em si mesma. Enfim, tornou-se comum relevar a permeabilidade da fronteira entre impostos e outras cotizações sociais, de tanto que a qualificação varia segundo quem as opere. Permeabilidade tanto mais interessante por afetar apenas as noções em questão, e não as formas de recuperação, que permanecem claramente distintas» (GUTMANN, Daniel; FERRAZ, Roberta (Coord.). *Do Direito à Filosofia do Tributo in* Princípios e Limites da Tributação. Coord. Roberta Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 31.

²⁰⁷ De hecho, el término «social» contiene una alta dosis de incertidumbre e imprecisión, en la medida en que puede implicar la inclusión de una gama absolutamente imponderable de actividades, como bien explica LAUBADÈRE (indicando que la problemática no es nueva, ni local): «532. - Imprécision de la notion de service public social.- L'expression " service public social " (ou " à caractère social " ou " d'intérêt social ") est d'emploi courant et est certainement commode et justifiée pour rapprocher et

No fue por otra razón que lo que se vio en Brasil fue lo que juristas como Marco Aurélio GRECO denominaron como una verdadera «proliferación» de contribuciones, exacciones que por la mera aposición del epíteto «social» o «de intervención en el dominio económico», «se constitucionalizaban» como por acto de magia, porque estaban constitucionalmente «autorizadas». La Carta Magna, en este contexto, funcionaba como una verdadera carta blanca para establecer un número ilimitado de contribuciones al abrigo seguro del párrafo introductorio del artículo 149, especialmente, tras prevaler en el STF el criterio según el cual no era necesario redactar las referidas contribuciones mediante ley complementaria²⁰⁸ (aunque no hubiera una lista que las recogiera en la Constitución, al contrario de lo que sucede con las contribuciones a la seguridad del artículo 195 o incluso con los impuestos), lo que

rassembler certains services publics — aujourd'hui nombreux — dont la création a été motivée par des considérations d'ordre comparable. Cependant, si l'on veut serrer de près cette notion et surtout lui découvrir un critère, on doit constater qu'elle est finalement assez imprécise:

Une définition du " social " par opposition à " individuel " ou " individualiste " ne présenterait guère d'intérêt en ce qui concerne l'identification de services publics, car sous cet angle, il n'est point de service public qui ne soit social.

De même, une définition du " social " par opposition à " économique ", que peut suggérer l'expression (qui est à la fois un rapprochement et une distinction) " droits économiques et sociaux ", conduirait à une notion trop large des services publics sociaux, définis par l'accent mis sur l'aspect humain de l'objet du service (cf. P. Laroque, article précité: " Par opposition à l'économique, le social correspond au point de vue de l'homme pris comme tel, dans son développement physique, son bien-être matériel, l'expression de toutes ses possibilités personnelles ").

Il est donc nécessaire de circonscrire davantage la notion de service public social.

On est alors porté à définir d'abord le service public social comme un service qui fournit des prestations sociales. Cette notion de prestations est sans doute de contenu divers (secours en argent ou en nature, soins, organisation collective de loisirs, prêts, etc.); du moins permet-elle de rapprocher la notion de service public social de celle des " droits sociaux ", tels que les conçoivent, par exemple, les déclarations de droits modernes (droit à des prestations positives de la part de l'Etat).

Mais encore faudrait-il préciser à quelles conditions une prestation peut être considérée comme " sociale ". Sur ce point, on est tenté de dire que la notion de prestations sociales évoque l'idée d'aide, de secours, c'est-à-dire d'interventions destinées à remédier plus ou moins aux inégalités sociales, à fournir un appui à des individus ou à des catégories de personnes regardées comme socialement défavorisés. Il semble que ce soit cette idée que l'on puisse retenir comme étant celle que l'on retrouve dans les services publics dits sociaux» (LAUBADÈRE, André de. *Traité élémentaire de droit administratif*. 2.^a ed. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1971. v.1. p. 364-365).

²⁰⁸ Véase STF, RE 396.266, que trataba sobre la contribución al SEBRAE, en el que el magistrado Carlos VELLOSO dijo que «las contribuciones del artículo 149 de la CF, en general, se pueden establecer mediante ley ordinaria. Lo que sucede es que, si se someten a la ley complementaria del artículo 146, III, CF, se definen como tributo. Al no ser impuestos, no es necesario que la ley complementaria defina su hecho imponible, base imponible y contribuyentes (CF, art. 146, III, a)».

permitió que, en la práctica, se pudieran crear nuevos tributos mediante ley ordinaria y sin las ataduras de, por ejemplo, el artículo 154, I²⁰⁹ o 195, § 4.^{o210}.

Como si no fuera suficiente con esta situación jurídica tan propicia, el contexto financiero aún pesó y pesa para estimular la creación de estas contribuciones *sui generis*, ya que el establecimiento de dichas exacciones se presenta como la más rentable fuente de recaudación para la Unión. Distinto de lo que ocurre con los impuestos, el importe de la recaudación proveniente de esta fuente de ingresos no se reparte con los demás entes federados, con lo que queda íntegramente en manos de la administración que las establece, es decir, la Unión federal.

8.2.3.1 *La prohibición de bis in idem relativo a las bases imponibles del artículo 149, § 2.º, III*

A nuestro modo de ver, la redacción del § 2.º del artículo 149 introdujo un nuevo capítulo en la historia constitucional de las contribuciones de intervención en el dominio económico y de las contribuciones sociales. En primer lugar, porque definió las bases imponibles posibles para la legitimación de estas exacciones. Y, especialmente, porque, al hacerlo : a) derogó todas aquellas contribuciones, nuevas y antiguas (esto es, anteriores y posteriores a la Constitución de 1988) que no se ajustaban a los moldes materiales que, en 2001, impuso el poder constituyente derivado; y b) restringió el ilimitado margen de libertad para crear nuevas contribuciones por dichos conceptos. De esta manera, se le devolvió al sistema constitucional tributario la *verdadera* condición de «sistema», entendido como «disposición de las partes o de los elementos de un todo, coordinados entre sí, y que funcionan como estructura organizada»^{211 212}.

²⁰⁹ Art. 154. La Unión podrá establecer: I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución; (...)

²¹⁰ Art. 195 § 4.º - La ley podrá determinar otras fuentes destinadas a garantizar el mantenimiento o la expansión de la seguridad social, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 154, I.

²¹¹ Definición del diccionario electrónico AURÉLIO.

²¹² «109. Todo direito positivo é um conjunto organizado — Ora, tal unidade existe. O direito positivo não é a mera justaposição de regras de direito. Constitui conjunto organizado. As regras que ele reúne não podem isolar-se umas das outras. Relações existem entre elas. Esclarecem-se reciprocamente. Doutrou lado, referem-se a princípios comuns, a noções fundamentais» (RIVERO, Jean. *Curso de direito administrativo comparado*. 2.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 85).

Para los fines del presente trabajo, hay que destacar que el artículo 149, § 2.º, III, introdujo la prohibición expresa de *bis in idem*, con una doble alcance: a) impedir la exigencia y establecimiento de contribuciones cuyas bases impositivas no autorice el propio artículo (asegurando la imposibilidad de superponer las contribuciones del artículo 149, con bases constitucionalmente ya afectadas por otras contribuciones, como el beneficio o la nómina, realzando la unicidad contributiva del artículo 195); b) introducir un principio de unicidad y la consecuente prohibición de superposición contributiva —para las contribuciones sociales y de intervención— relativas a las bases referidas en el artículo 149, § 2.º, III.

Al mismo tiempo, se puede decir que la disposición en cuestión también previó expresamente la posibilidad de *bis*, legitimando la reiteración del empleo de las fuentes materiales «ingresos», «facturación», «importación» e «importe de la operación». Todas estas ya eran objeto de imposición con fundamento en otros preceptos de la Constitución y su reutilización seguramente podría provocar dudas sobre su constitucionalidad.

El tema, a buen seguro, va a generar intensas resistencias, dado que de la línea interpretativa que adoptamos derivan importantes consecuencias, como, por ejemplo, la derogación de la contribución al SEBRAE (Agencia de Apoyo al Emprendedor y al Pequeño Empresario), que la jurisprudencia del STF considera como contribución de intervención en el dominio económico, pero que adopta, en su base imponible, el elemento «nóminas», que el constituyente derivado ha prohibido en la actualidad. De la misma forma, la contribución al INCRA (Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria), que el STJ clasifica en la categoría de las contribuciones de intervención en el dominio económico, se vuelve materialmente incompatible con la regla de la EC n.º 3, con lo que simple y llanamente resulta derogada por la regla sobrevenida de superior jerarquía, incompatible con ella.

Conforme el § 2.º, las contribuciones sociales y de intervención solo son compatibles con la Constitución si gravan alguna de las siguientes fuentes: facturación,

ingresos brutos o importe de la operación (letra *a* del inciso III, del § 2.º, aunque es oportuno señalar que, en este caso, la conjunción «o» se emplea en la Constitución de forma alternativa y, por lo tanto, excluyente, ya que ingresos brutos e importe de la operación no son sinónimos), unidad de medida adoptada (en caso de tipo de gravamen específico, letra *b*, del inciso III, del § 2.º) y valor en aduana (en caso de importación). Con ello, cualquier otra fuente utilizada para establecer o exigir contribuciones sociales o de intervención en el dominio económico será incompatible con ella, lo que (por tratarse de inconstitucionalidad material sobrevenida) implica la derogación de tales normas anteriores contrarias. De esta forma, entra en juego una prohibición de *bis in idem* relativa a la exigencia de tributos establecidos antes de la entrada en vigor de la EC n.º 33 con relación a bases no contempladas en ella y que la Constitución ya utiliza en otros tributos, así como una prohibición de *bis in idem* para establecer contribuciones nuevas, en los mismos términos.

Negar la adecuación de la hermenéutica anterior implicaría convertir en *flatus vocis* el contenido de la enmienda y la nueva redacción constitucional, denigrando cánones fundamentales de interpretación, pues es bien sabido que en Derecho no se admiten lecturas que hagan inútil o dejen sin efecto el mandato interpretado. En este caso, no tendría ninguna utilidad el catálogo de fuentes posibles de las bases imponibles, si no se entendiera como prohibición para adoptar cualquier otra. No tiene sentido sostener que el constituyente derivado solo habría aludido algunas bases que podría, en teoría, gravar el legislador, si quisiera, como si fuera una mera sugerencia. Sobre todo sabiéndose que, entre los tres modales deónticos existentes (obligatorio, prohibido y permitido), el permitido es, seguramente, el menos probable y el menos pertinente en materia de definición de competencia y limitaciones al poder tributario, incluso porque no constituye garantía ni establece instrumento de control.

Al enumerar tales magnitudes y señalar que los tributos en cuestión «*podrán* tener tales tipos de gravamen, *teniendo* por base tales magnitudes» el constituyente introdujo: a) una opción en la elección de una de las dos formas de gravamen; y b) una determinación de que, si el tipo es *ad valorem*, la contribución «tendrá» (véase que aquí el verbo empleado por el constituyente no admite opción) como base una de esas magnitudes ahí relacionadas, o incluso que, si el tipo de gravamen es específico, la contribución «tendrá» como base la unidad de medida adoptada.

Sería ilógico imaginar que se procedería a reformar la Constitución, con el esfuerzo, *quórum*, trámites, costes y debate parlamentario que ello supone, solo para decir una obviedad: que el legislador podría elegir las bases allí ejemplificadas o simplemente ignorarlas y adoptar cualquier otra, según su criterio. Ahora bien, el Derecho tributario es, por definición, expresión del *ius imperium* y sus enunciados revelan, en la misma medida, la verbalización de un poder y la concreción de una garantía (la otra cara, expresa o implícita, de ese poder). Cuando la Constitución señala que, por ejemplo, el municipio puede establecer impuestos sobre servicios de cualquier naturaleza, está, a la par, permitiendo que se graven los servicios y negando que se someta a imposición cualquier magnitud que extrapole dichos límites. Al permitir que grave la facturación a través de una determinada contribución a la seguridad, el Fisco está autorizando a imponer esa exigencia de forma coactiva y, al mismo tiempo, prohibiendo que se inste al particular a contribuir fuera o más allá de sus precisas líneas conceptuales.

Coherente con estas conclusiones —que evidencian los límites positivos al ejercicio de la competencia impositiva establecidos en el inciso del artículo objeto de estudio— el inciso I del mismo apartado determina que tales contribuciones «no recaerán sobre los ingresos derivados de la exportación», con lo que establece los límites negativos al ejercicio de dicho poder. Con ello, se ve que la enmienda en cuestión pretendió definir los campos en los que pueden y no exigirse las contribuciones objeto de debate. De hecho, no tendría sentido establecer la excepción sin establecer la regla. Así, entendemos que en un inciso se delimitaron las fronteras posibles, se estableció la regla, y en otro se trató de recortar ese poder, para excluir un determinado supuesto que, en teoría, se incluiría en él.

El inciso II del § 2.º confirma, una vez más, la lógica expuesta, al señalar que las contribuciones «también recaerán» sobre la importación de productos extranjeros o servicios, dejando claro que hay una determinación de exigencia previa. El uso del verbo en imperativo, acompañada del adverbio «también», disipa cualquier duda que pudiera plantearse sobre el mandato del inciso siguiente, al explicar que se trata de un mandato también imperativo, en el modal obligatorio, que a la vez autoriza y limita el ejercicio del poder tributario. De esta forma, queda claro que las bases referidas en el

artículo 149 son las únicas posibles para las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico.

8.2.3.2 *La prohibición de bis in idem relativa al número de exacciones susceptibles de creación y exigencia a la luz del artículo 149, § 2.º, III*

Una cuestión aún más polémica se plantea a la hora de responder si el artículo 149 también contempla una limitación cuantitativa a la introducción de nuevas contribuciones²¹³. Es decir, si la disposición permite al legislador establecer dos, tres o diez nuevas contribuciones sociales sirviéndose de una misma base imponible allí contemplada (por ejemplo, el importe de la facturación), más otras tantas contribuciones de intervención sobre esa misma base, ilimitadamente; o si, por el contrario, el artículo encierra un catálogo cerrado, *numerus clausus*, que abarca íntegramente el número de exacciones que pueden crearse con relación a estas dos clases tributarias.

Aunque la literalidad de la disposición pueda llevar a concluir que el constituyente no definió de forma precisa el número de exacciones que pueden establecerse con fundamento en dicha competencia, entendemos que el artículo 149 introdujo una prohibición puntual de *bis in idem* también en este punto.

En efecto, todo el Sistema Tributario de la Constitución brasileña de 1988 se funda en la premisa de que la concesión del poder se hace de forma precisa. Por esta razón, varios autores suelen emplear el término «competencia tributaria», en vez de «poder tributario» para resaltar que se trata de una «franja de poder», por lo tanto, un poder restringido y recortado^{214 215}. «Se o poder de tributar decorre da Constituição e,

²¹³ En lo que se refiere a la exigencia de contribuciones (no a la creación, por lo tanto), como ya se ha anticipado, entendemos que el artículo 149 derogó todas las exacciones anteriores, que son materialmente incompatibles con él, al tratarse de una norma sobrevenida de jerarquía superior.

²¹⁴ Según Andrei Pitten VELLOSO, es «mais adequada a expressão ‘competência tributária’ por externar, com clareza, o seu caráter intrinsecamente *limitado*. É própria das competências, e não do poder, a nota de limitação, porquanto competência só há na medida em que é outorgada» (VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 120).

²¹⁵ Inclínándose por la expresión «poder tributario», Albert HENSEL señala: «La palabra poder tributario designa, de acuerdo con la moderna concepción del Estado, la soberanía estatal general aplicada a una concreta materia de la actividad estatal: la imposición. El objetivo de estas líneas es clarificar qué particularidades presenta esta manifestación de la soberanía del Estado» (HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 107).

mais especificamente, das normas atributivas de competências tributárias, é claro que ele inexistente independentemente desta, como um poder pré-constitucional e ilimitado. Trata-se de um poder pós-constitucional e conceitualmente limitado»²¹⁶. De esta forma, este se forma por pronunciamientos expesos y exhaustivos que expresan las circunstancias en las que es posible atacar la propiedad privada (o incluso, la participación del Estado en la propiedad privada). La distribución de competencias en la Constitución brasileña se da de forma rígida, sin que existan poderes implícitos. Toda distribución de poder impositivo, de este modo, ya encierra también una regla prohibitiva.

De forma especial, en el ámbito tributario, la estricta legalidad tributaria y el esmerado diseño de las facultades impositivas, nominalmente entregadas a cada uno de los entes federados (como se desprende, por ejemplo, de los artículos 153, 155 y 156, en el caso de los impuestos) realzan las reglas de competencia. Aunque las competencias residuales, previstas en el artículo 154, se entregan con un limitado margen de libertad, cuyo ejercicio se define precisamente por condicionantes (como el uso de vehículo normativo de cierto nivel o, al menos²¹⁷, un *quórum* superior y más restrictivo) o por circunstancias excepcionales²¹⁸.

En el caso de las contribuciones, se mantiene esta lógica, como se desprende, por ejemplo, de los artículos 195²¹⁹, 239²²⁰ y 240²²¹ o incluso del artículo 149-A²²² de la

²¹⁶ VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descurada especificação do seu objeto pela EC 33/01 e os seus reflexos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 149, p. 16, fev. 2008.

²¹⁷ Lo afirmamos teniendo en cuenta la línea doctrinal que sostiene que no hay diferencia jerárquica entre la ley ordinaria y la complementaria. Sin embargo, el hecho es que el constituyente exige ley complementaria precisamente para limitar aún más el uso de la competencia residual, haciendo con ello más difícil la aprobación de un título legal con base en esa competencia.

²¹⁸ Art. 154. La Unión podrá establecer:

I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución;

II - ante la inminencia o en caso de guerra externa, impuestos extraordinarios, comprendidos o no en su competencia tributaria, los cuales serán suprimidos, gradualmente, cuando cesen las causas que motivaron su creación.

²¹⁹ Art. 195. La seguridad social estará financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, los Estados, el

Constitución, que contemplan nominalmente, una a una, las exacciones autorizadas por el constituyente. Con relación a las contribuciones a la seguridad social del artículo 195, aunque ya se hayan intentado crear nuevas contribuciones sobre las fuentes en él contempladas, dichos intentos fueron sistemáticamente frenados por el STF, a quien le corresponde decir que el catálogo del artículo 195 es exhaustivo, con lo que pone de manifiesto la existencia de una garantía de unicidad y una prohibición de superposición (como se desprende, por ejemplo, de los RE n.º 146.733 y n.º 228.321).

Para crear la contribución a la seguridad social fuera de lo delimitado en el artículo 195 es necesario observar unos condicionantes, como prevén los artículos 195, § 4.º concordante con el 154, I²²³ de la Constitución. Esto es lo que recientemente se decidió en el RE n.º 363.852, así, en el voto del magistrado Marco Aurélio MELLO, aludiendo al artículo 195, se lee que «la previsión es exhaustiva con relación a los

Distrito Federal y los Municipios, y de las siguientes contribuciones sociales: (Véase Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

I - del empleador, la empresa y la entidad equiparada a ella en la forma de la ley, que recaigan sobre: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) la nómina y demás rentas de trabajo pagadas o abonadas, por cualquier concepto, a la persona física que le preste servicio, aunque no haya vínculo laboral; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

b) los ingresos o la facturación; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

c) el beneficio; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

II - del trabajador y los demás afiliados a la seguridad social, sin que recaiga contribución sobre la jubilación y pensión concedidas por el régimen general de de la seguridad social de que trata el art. 201; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

III - sobre los ingresos de juegos de azar.

IV - del importador de bienes o servicios del exterior, o de quien la ley equipare a él. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).

(...) § 4.º - La ley podrá determinar otras fuentes destinadas a garantizar el mantenimiento o la expansión de la seguridad social, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 154, I.

²²⁰ Art. 239. La recaudación derivada de las contribuciones al Programa de Integración Social, creado por la Ley Complementaria n.º 7, de 7 de septiembre de 1970, y al Programa de Formación del Patrimonio del Funcionario Público, creado por la Ley Complementaria n.º 8, de 3 de diciembre de 1970, pasa, a partir de la promulgación de esta Constitución, a financiar, en los términos establecidos por la ley que los regule, el programa del subsidio de desempleo y el abono de que trata el § 3.º de este artículo.

²²¹ Art. 240. Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo 195 las actuales contribuciones obligatorias de los empleadores sobre las nóminas, destinadas a las entidades privadas de servicio social y de formación profesional vinculadas al sistema sindical.

²²² Art. 149-A Los Municipios y el Distrito Federal podrán establecer contribuciones, en conformidad con las respectivas leyes, para sufragar del servicio de iluminación pública, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 150, I y III. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 39, de 2002).

²²³ Art. 154. La Unión podrá establecer: I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución;

hechos que pueden dar origen a la obligación de financiación de la seguridad social». Y que «solamente la Constitución Federal, considerado el mismo fenómeno jurídico, puede hacer una excepción a la unicidad impositiva de la contribución». Para el STF, la referida disposición contiene una interdicción de *bis in idem*, que rechaza la doble exacción, como se deduce de la referencia que en el voto se hace a «la regla, dada la previsión de la letra b) del inciso I del referido artículo 195, es que la contribución social recaerá sobre la facturación para financiar la seguridad social establecida en la Ley Complementaria n.º 70, de 30 de diciembre de 1991, que obliga no solo a las personas jurídicas, sino también a aquellas que la legislación del impuesto sobre la renta equipara a ellas (art. 1 de la referida ley complementaria). Ya aquí surge la duplicidad contraria a la Carta Magna de la República, en lo que, según el artículo 25, incisos I y II, de la Ley n.º 8.212/91, se le pasó a exigir al productor rural el doble pago, con el mismo destino, es decir, la financiación de la seguridad social —a partir de lo dispuesto en el artículo 195, I, letra b)—, paga tanto la COFINS como la contribución prevista en el referido artículo 25».

De esta forma, la Constitución brasileña no contempla un vínculo de permanente sumisión, ni contiene una competencia impositiva genérica capaz de atribuir un deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No sería así en España (artículo 31.1 de la Constitución de 1978), Italia (artículo 53 de la Constitución de 1947), Portugal (artículo 103 de la Constitución de 1976) o Francia (artículo 34 de la Constitución de 1958)²²⁴. No obstante, nuestro sistema es distinto, como ya tuvo la oportunidad de afirmar el magistrado Celso de MELLO, de modo contundente, en la citada lección de la ADIn n.º 939: «El fundamento del poder tributario reside, en esencia, en el deber jurídico de estricta fidelidad (destacado en el original) de los entes tributarios a lo que imperativamente dispone la Constitución de la República. De este modo, el Poder Público no puede invocar las relaciones de Derecho tributario, como un vínculo de permanente y odiosa sujeción del contribuyente a las pretensiones arbitrarias del Estado».

Incluso en los supuestos en los que la Constitución da más libertad para usar la competencia tributaria, lo hace única y exclusivamente con relación a las especies

²²⁴ Según VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*, ob. cit., p. 120.

tributarias que contienen en su esencia un sinalagma bien identificable que las diferencia sustancialmente de los impuestos y las contribuciones sociales y de intervención. Así, el legislador puede crear tasas, sin límite cuantitativo, pero la verdad es que su exigencia está vinculada a la prestación de un servicio²²⁵ (aunque el servicio sea el ejercicio efectivo del poder de policía). También pueden crearse contribuciones especiales de mejora, sin límite numérico, pero su exigencia se condiciona a la existencia de una ganancia por parte del particular como resultado de la obra pública^{226 227}.

Por último, también se prevén de forma no exhaustiva los empréstitos forzosos (respetando los criterios del artículo 148, aunque, como su propio nombre indica, su exigencia debe ir acompañada del compromiso de su íntegra devolución, además de la vinculación de los recursos recaudados a los gastos para cuya financiación fueron creados)²²⁸. Por lo tanto, en los tributos en los que la concesión de competencia está procedida de forma relativamente abierta hay una relación de reciprocidad,

²²⁵ Como ya ha señalado LAGO MONTERO, el criterio rector de las tasas ha de ser, necesariamente, la naturaleza del servicio público que se presta (LAGO MONTERO, J.M. – GUERVÓS MAÍLO, M.A. *Tasas Locales: cuantía*. Madrid: Marcial Pons, 2004).

²²⁶ Art. 145. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos: I - impuestos; II - tasas, en razón del ejercicio del poder de policía o por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición; III – contribuciones especiales de mejora, derivadas de obras públicas.

²²⁷ De esta forma, son oportunas las observaciones de Roque CARRAZZA cuando señala: «a doutrina tradicional tem sustentado que, em matéria de taxas e contribuição de melhoria (tributos vinculados), a competência tributária é comum às pessoas políticas. Esta colocação, porém, só pode ser aceita se lhe emprestarmos o sentido de que, tanto a União, quantos Estados e os Municípios, podem criar taxas e contribuição de melhoria. Só que — damo-nos pressa em explicar — não as mesmas taxas, nem a mesma contribuição de melhoria. Temos para nós que, também em relação aos tributos vinculados, a competência tributária de cada pessoa política é rígida, privativa e intransmissível. A este propósito, pensamos haver demonstrado, em trabalho anterior, que as taxas e a contribuição de melhoria só podem ser criadas pela pessoa política que: a) possuir competência administrativa para realizar a atuação estatal (que deve consistir, no caso das taxas, na prestação de um serviço público ou no exercício do poder de polícia e, no caso da contribuição de melhoria, na realização de uma obra pública, que valorize os imóveis a ela adjacentes); b) tiver regulado, por meio de lei, tal atuação; e, c) tiver realizado tal atuação. À falta de qualquer um destes requisitos e o tributo vinculado não pode validamente surgir» (CARRAZZA, Roque Antônio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 176-177).

²²⁸ Art. 148. La Unión, mediante ley complementaria, podrá establecer empréstitos forzosos: I - para atender gastos extraordinarios, derivados de calamidad pública, guerra externa o su inminencia; II – en el caso de inversión pública de carácter urgente y relevante interés nacional, observado lo dispuesto en el art. 150, III, b).
Párrafo único. La aplicación de los recursos provenientes de empréstito forzoso estará vinculada al gasto que motivó su creación.

suficientemente fuerte y capaz de desincentivar el ejercicio ilegítimo o excesivo del poder impositivo, por la sencilla razón de que ese poder, en tales casos, representa un coste y una carga también para el Fisco, que *per se*, ya garantizan la inhibición del ansia recaudadora y el buen desempeño de las garantías del contribuyente.

Sin embargo, no serviría para nada el esmero del constituyente a la hora de tratar las competencias impositivas, si se admitiera la estrecha interpretación de que el artículo 149 contiene un mandato abierto, que otorga la posibilidad ilimitada e infinita de crear nuevos tributos. Con ello, se situaría un único artículo sobre todo el Sistema Constitucional Tributario. Como si la hermenéutica de un mandato pudiera llevar a la ineficacia de todos los demás, lo que es un completo absurdo. Es como decir que se puede vestir de blanco, azul claro, verde musgo o cualquier otro color^{229 230}.

²²⁹ Coherente con este argumento, sostiene Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO: «Além disso, não se pode, a pretexto de atribuir sentido a uma palavra contida em um dispositivo, anular total ou parcialmente o sentido de muitos outros. Nenhuma significação teria a referência feita pela Constituição à contribuição para o salário educação, por exemplo, na medida em que a mesma pudesse ser criada sob rótulo de contribuição social "geral". Seria irracional, também, a criação de um regime jurídico diferenciado para as contribuições de custeio da seguridade social (materialidades, competência residual, anterioridade nonagesimal etc.), na medida em que as mesmas finalidades poderiam ser alcançadas por contribuições sociais gerais.

Nesse ponto, importa lembrar que as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos arts. 193 a 232 da Carta Magna, mas em todo o seu texto, sendo a CF/88, em muitas de suas dimensões, uma Constituição do Estado social. Assim, praticamente todas as atividades desenvolvidas pela União Federal envolvem aspectos sociais, e poderiam dar azo à instituições de contribuições sociais 'gerais'. E, em face de contribuições gerais, que sentido teria o sistema de atribuição de competências e estabelecimento de limitações para a instituição de impostos e taxas federais? O espectro de tais contribuições seria tão amplo que tudo engolfaria, e todos os tributos federais poderiam com folga ser substituídos por contribuições, submetidas apenas aos arts. 146, III e 150, I e III. Perderia o sentido todo o Sistema Tributário Nacional. Enfim, não são apenas outras regras e princípios positivados na Constituição, mas a própria lógica formal que torna impossível a divisão de um gênero em três espécies, quando em uma delas se podem enquadrar todas as demais. A União jamais criaria contribuições com arrimo no art. 195, § 4º, por exemplo, se lhe fosse possível atender às mesmas finalidades com contribuições "gerais" instituídas nos moldes do art. 149. Aliás, todas as limitações estabelecidas ao exercício da competência residual, seja no âmbito das contribuições, seja na esfera dos impostos, seriam absolutamente desnecessárias» (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições sociais «gerais» e a integridade do sistema tributário brasileiro. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. v.6. p. 180).

²³⁰ «Como justa homenagem à inteligência dos contribuintes que não criariam uma contribuição para explicar que são permitidas a cobrança daquelas contribuições expressamente nomeadas, assim como quaisquer outras não explicitadas na Lei Suprema, considero que, por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, a garantia maior do contribuinte contra o 'excesso de exação' que caracterizou o sistema brasileiro é a interpretação que valorize a lei suprema. Em outras palavras, ou a Constituição enumerou taxativamente todas as contribuições possíveis ou não precisaria ter enumerado nenhuma, visto que bastava um artigo com a seguinte enunciação.

"Pode o governo criar o tipo de imposição que desejar, no momento que lhe parecer melhor e na forma que mais lhe agrade."

Ora, se o próprio constituinte abriu a hipótese de criação de novas contribuições – para mim teria natureza de impostos – pela válvula permitida pelo § 4.º do artigo 195, à evidência, impôs vedação absoluta, além

En rigor, una interpretación así acabaría con la condición misma de «sistema» del capítulo en cuestión, en la medida en que este dejaría de ser un conjunto coordinado de mandatos, para convertirse en un montón de enunciados que —pese a estar destinados a la protección de un fin, de seguridad en la tributación, limitación del ejercicio de un poder— al fin y al cabo, encuentran en una única frase, una cláusula abierta capaz de comprometer la certeza que buscan los demás mandatos²³¹. Por lo tanto, la cuestión es de coherencia, respecto del denominado «principio de coherencia del sistema»²³². Además, esa hermenéutica compromete el desempeño de la cláusula federativa misma, dado que desequilibra por completo la distribución de la recaudación,

dos casos permitidos na Constituição, que outros tipos fossem cobrados. E, de rigor, as contribuições enunciadas nos artigos 195, 212, § 2.º, 239 e 240 estão com seu perfil delineado no artigo 149.

Na certeza de que os constituintes não maltrataram o direito do contribuinte para escrever uma Constituição que permitia aquelas contribuições lá enunciadas e quaisquer outras lá não mencionadas, com o que o texto constitucional seria de absoluta inutilidade e não representaria qualquer garantia ao cidadão, prefiro, salvar sua reputação, e concluir que apenas as contribuições sociais referidas na dicção constitucional são de possível confirmação pelo legislador ordinário» (MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições e o artigo 149 da Constituição Federal. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v.6. p. 204-206).

²³¹ «A veces se ha afirmado que, en sentido estricto, no tiene realidad lo que se denomina sistema tributario, si se entiende por tal que existen ciertos gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes o elementos de un todo. Para quienes piensan así, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina "sistema tributario" de la organización política correspondiente, sin que para la validez del concepto se invoque ningún tipo especial de conexión entre los diversos gravámenes.

Pero hay que reconocer que, en términos generales, la doctrina se muestra más exigente cuando se enfrenta con la noción que nos ocupa. Quien dice sistema —escribe, por ejemplo, SCHMÖLDERS— dice orden lógico, hilo conductor. "Para que exista un verdadero sistema tributario —aclara— es necesario, sin duda ninguna, un vínculo lógico entre los diversos impuestos, una conciencia clara de los objetivos fiscales y extrafiscales que los impuestos están llamados a alcanzar"» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962. v.2. p. 253).

²³² «23. O princípio da coerência do sistema. Mas, ao lado desta visão microscópica dos limites materiais dos impostos, orientada fundamentalmente para a análise das exigências de cada um dos impostos ou tipos de tributação singularmente considerados, há que fazer menção, numa visão macroscópica dos limites materiais da tributação, aos chamados limites sistemáticos ou limites decorrentes do(s) sistema(s) em que os impostos se inserem, o que abarca dois vectores – o dos limites intra-sistemáticos, a exigir coerência entre os diversos impostos e no seu conjunto (sistema fiscal), e o dos limites extra-sistemáticos, a reclamar coerência dos impostos e do sistema fiscal com os sistemas excêntricos em que se integram (isto é, com o sistema jurídico público e com o sistema jurídico global). É que, independentemente de se aderir ou não ao pensamento sistemático e ao conceito de sistema de C. – W. CANARIS – perflhados com entusiasmo por K. TIPKE no domínio direito dos impostos -, não há dúvidas de que os impostos – cada um de per si e no seu conjunto – não podem deixar de se integrar e ajustar adequadamente no(s) sistema(s) em que se inserem, constituindo pois esta sistematicidade (logicidade, consequencialidade, justiça, coerência ou congruência do sistema) mais uma exigência ou uma exigência complementar da justiça dos impostos e do sistema fiscal. Uma exigência a que a doutrina e a jurisprudência constitucionais alemãs vêm lançando mão, sobretudo em domínios jurídicos de grande complexidade interna, como é o caso do sistema fiscal» (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 599-600).

manteniendo una eterna fuente de enriquecimiento —que no es objeto de reparto— para la Unión²³³.

Por estas razones, entendemos que la comprensión del artículo 149 ha de ser armónica con el sistema tributario, entendido como un todo, de forma que permita que la Constitución contenga, de hecho, un conjunto acotado, preciso y limitado de mandatos impositivos. Antes de la EC n.º 33 podría haber dudas sobre este hecho, en la medida en que en el párrafo introductorio —que enunciaba genéricamente las contribuciones sociales y de intervención— no había ningún mandato alusivo a la conformación de tales tributos. No se refería un ámbito material o una base imponible capaces de definir —y con ello delimitar— el otorgamiento de competencia, con lo que durante mucho tiempo distinguidas voces divergieron en la interpretación de la disposición. Para algunos, se trataba de un mero catálogo de especies contributivas, cuya regulación y concesión de competencia se daba con base en otras disposiciones constitucionales. Otros, como la Hacienda Nacional, veían en el artículo 149 una autorización amplia e ilimitada para crear contribuciones sociales y de intervención mediante ley ordinaria.

No obstante, tras la EC n.º 33, creemos que el artículo pasó a regular las figuras en cuestión, al establecer las circunstancias en las que pueden o no exigirse dichas contribuciones. De la misma forma, se previeron las (únicas) bases imposables posibles (incluso porque si no fuera de esa forma, no servirían de nada las referencias al inciso III). Con ello, indudablemente, el artículo 149 dejó de ser un catálogo, para pasar a

²³³ En este sentido: «A demolição do Sistema Tributário causada pela admissão de contribuições sociais gerais, referida no item anterior, não traria malefícios apenas aos contribuintes, que seriam submetidos a uma tributação ainda mais imprevisível, incompreensível e irracional. Os maiores prejudicados seriam os Estados e os Municípios, com sérios abalos na forma federativa de Estado, alçada ao patamar pétreo da CF/88.

É sabido que a autonomia de qualquer ente, desde a do jovem que pretende sair da casa dos pais, até a do Estado que não deseja submeter-se às determinações da União Federal, está diretamente relacionada com auto-suficiência financeira. Dependentes financeiramente do poder central, Estados e Municípios teriam – como às vezes têm – a liberação de verbas para suas necessidades locais condicionada ao atendimento das exigências feitas pelo poder central. A autonomia seria meramente ornamental.

Pertinente, no caso, é a lição de Amílcar de Araújo Falcão, que ensina: "A razão de ser da importância da discriminação de renda, na federação, é evidente e se consubstancia na circunstância mesma de constituir uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar. Por isso mesmo é que a discriminação de rendas, nas federações, costuma ser fixada no próprio texto constitucional"» (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições sociais «gerais» e a integridade do sistema tributário brasileiro. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v.6. p. 181-182).

delimitar competencias y regular el ejercicio del poder impositivo de la unión federal en lo que respecta a esos tributos.

Si lo analizamos con atención, veremos que el artículo 149 no es más lacónico que otras disposiciones que otorgan competencia tributaria, al punto de justificar la hermenéutica que insiste en no ver en él una enunciación de competencias bien delimitadas y que redunden, por su sesgo negativo, en una garantía de unicidad. El artículo 153, III, por ejemplo, se limita a indicar el sujeto activo y el ámbito material (y con ello la base imponible) de la exacción, al otorgar competencia a la unión para crear impuesto sobre la «renta». Lo mismo se puede decir del artículo 156, al otorgar a los municipios competencia para establecer impuesto sobre «servicios». Y así en adelante.

En el artículo 149, se indica el sujeto activo, las bases imponibles, los tipos de gravamen y las inmunidades. A ejemplo de lo que sucede en los ejemplos anteriores, no se dice expresamente quienes son los sujetos pasivos, pero también pueden inferirse, en la medida en que el párrafo introductorio impone a esas especies tributarias el requisito de la referibilidad, cuando señala que las exacciones puede establecerlas la Unión «como instrumento de su actuación en las respectivas áreas». Así, tanto las contribuciones sociales como las de intervención han de exigirse a los contribuyentes que se incluyan en el grupo al que estas exacciones se refieren, manteniendo la finalidad para la que fueron creadas. Como ya ha dicho Marco Aurélio GRECO, «se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência do pagamento é feita em solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o destino da arrecadação deve ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade»²³⁴.

En este sentido, no ha lugar para considerar que el artículo 149 es una mera «disposición didáctica» cuya función se limita a la enunciación de categorías contributivas (que además, el artículo tampoco calificaba). Esa interpretación, que daba margen para crear contribuciones sociales o de intervención de forma ilimitada —lo que implicaba romper el sistema constitucional de distribución de poder tributario— ha de ceder paso a la sintonía y la convivencia armónica con todos los demás artículos que se dedican a regular —y, con ello, a acotar, limitar— el ejercicio del poder tributario, para

²³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições...*, ob. cit., p. 239-40.

que no volver a ese «vínculo de permanente y odiosa sujeción» del contribuyente a las pretensiones del Estado, como aludía el magistrado Celso de MELLO en la sentencia antes referida.

Si en Brasil hay consenso sobre que todo el poder tributario se obtiene de la Constitución, no se daría ninguna eficacia a esta premisa si se admitiera la conclusión de que la Carta Magna contiene mandatos abiertos, que en la práctica transfirieran al plano infraconstitucional un margen infinito de posibilidades de establecer exacciones.

En este sentido, tenemos la firme convicción de que la EC n.º 33 introdujo la tan deseada garantía de unicidad (y su correspondiente prohibición de *bis in idem*) —ya existente en el artículo 195 con relación a las contribuciones a la seguridad social— también para las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico del artículo 149. Lo hizo así para autorizar la creación de tan solo una contribución social y una de intervención para cada una de las tres bases que señala (a saber, facturación, ingresos brutos o importe de la operación y, en el caso de importación, el valor en aduana), para cada grupo a que se refiera, excepto el caso de exacción sujeta al tipo impositivo específico al que alude el inciso III, letra b). Esto sin perjuicio de contribuciones que, como, por ejemplo, la de intervención prevista en el artículo 177 o la prevista en el artículo 239, tengan soporte en artículos propios de la Constitución y que en ellos encuentren su fundamento de validez; o además de contribuciones que tengan universos de contribuyentes distintos e inconfundibles (ya que la validez de tales exacciones se vinculan a su finalidad y actuación «en las respectivas áreas» de los grupos a los que se refieren), en cuyo caso no habría superposición y, por consiguiente, no se podrá hablar de vulneración de la unicidad contributiva y la prohibición de *bis in idem*.

De hecho, nos parece que la EC n.º 33, al determinar, de modo imperativo («cuya base») las bases sobre las que las contribuciones recaen, aproximó la redacción del artículo 149 a la del artículo 195 relativo a las contribuciones a la seguridad social, con relación a las que se afirmó el criterio de que se trataba de un conjunto cerrado, con garantía de unicidad contributiva y prohibición de *bis in idem*. Aunque en la disposición no se definan los sujetos pasivos, es verdad que estos pueden establecerse, al igual que, por ejemplo, los contribuyentes del ICMS, del impuesto de importación y del impuesto

sobre la renta. Es decir, los contribuyentes de la contribución social que recae sobre la importación serán los importadores, los de la contribución de intervención sobre un determinado «valor de la operación» serán quienes lleven a cabo la referida operación, y así en adelante. De este modo, al igual que no se trata del acierto hermenéutico de exégesis que afirma que el artículo 153 creó —y efectivamente alude— a la posibilidad de establecer diversos impuestos sobre productos industrializados, o de que el artículo 155 creó la posibilidad de establecer diversos impuestos sobre la circulación de mercancías o, incluso, concretamente, que el artículo 195 creó la posibilidad de establecer diversas contribuciones a la seguridad social sobre la facturación o sobre la nómina (hecho que en la actualidad se acepta cumplidamente en la jurisprudencia del STF y del STJ), es de una claridad meridiana que no se podría pensar que el artículo 149 hubiera creado (sin decirlo) diversas imposiciones sucesivas y acumuladas sobre una misma base. Esto se afirma a partir de la simple y llana lectura de las disposiciones antes aludidas y la enunciación de los respectivos hechos imposables, esto es, sin necesidad de recurrir a las barreras puntuales del § 4.º del artículo 195 y del artículo 154, I.

La autorización para el *bis*, insistimos, ni se intuye, ni se supone. Ha de ser expresa, como además cualquier regla que atribuya competencia tributaria (porque sin ella no hay poder). El silencio —como reiteradamente venimos afirmando a lo largo del presente trabajo— implica limitación y, con ella, con mucha más razón, la prohibición del *bis in idem*, dado que toda competencia traduce, adecuadamente, en su vertiente negativa, una regla de prohibición. A la par que afirma, niega.

La confusión hermenéutica que se ha creado en torno a la interpretación que del artículo 149 hacen la doctrina y la jurisprudencia, pensamos, resulta exclusivamente de la circunstancia de que la disposición trató de dos figuras contributivas (la social y la de intervención) y de tres bases imposables, simultáneamente, lo que de forma errónea podría conducir al intérprete a intuir que se trata de una disposición abierta. Esta oscuridad, sin bien, se supera fácilmente por el ejercicio intelectual de fraccionar el enunciado en reglas puntualmente designativas de cada una de las franjas de poder otorgadas, de forma que se haga evidente la demarcación de la competencia concedida. De hecho, si el enunciado se leyera como: «La contribución social podrá un tener tipo impositivo *ad valorem*, cuya base es la facturación», sería intuitiva la conclusión de que

se emitió una autorización puntual para establecer un único tributo (porque, como se ha dicho, multiplicar, sin fundamento en regla expresa y literal, el poder singularmente otorgado entraría en la esfera de la teratología jurídica).

No es menos verdad que las contribuciones que se establezcan, tal cual señala el párrafo introductorio, lo son «como instrumento de su actuación en las respectivas áreas», lo que, si por un lado, confirma la técnica de la validación finalista como condición de validez de la exigencia; por otro, también sirve para definir el grupo de sujetos pasivos sometidos a cada exacción, dejando clara una limitación, también en este aspecto. Es decir, la exégesis de la lista de bases referidas en el § 2.º, III no puede dissociarse de la delimitación del párrafo introductorio, de modo que la limitación del número de bases susceptibles de uso está unido a la correspondiente delimitación del universo de contribuyentes de las referidas contribuciones. Al tratarse de universos distintos, de grupos distintos, no se podrá hablar de «bis» o superposición, con lo que se respeta la regla de unicidad. La actuación «en las respectivas áreas» evidencia claramente la posibilidad de sucesivos ejercicios —no acumulativos/coincidentes— de la esfera de poder autorizada.

Más allá de esos límites, se impide tanto la exigencia de contribuciones sociales y de intervención previas (a la Enmienda n.º 33) que sean incompatibles (en este caso, por simple derogación), como la creación de nuevas exacciones (*ne bis in idem*). La base imponible es lo que define la naturaleza de una exacción, por lo que es elemento suficiente para delimitar la concesión de poder y su correspondiente prohibición. Al enunciar las bases posibles, el constituyente impidió la creación de nuevos tributos sobre las mismas materialidades (introduciendo una regla impositiva de *bis* de carácter preciso), así como sobre materialidades distintas y posiblemente ya afectadas por otras exacciones constitucionalmente previstas (como, por ejemplo, las nóminas) con relación a las que también se aplica una prohibición de *bis* (es oportuno decir que el *bis*, en este caso, se refiere a la prohibición de repetición en toda su amplitud semántica, sin considerar si el número de exacciones existentes sobre una base es dos o más).

La única hipótesis en la que la Carta permite crear nuevas contribuciones que no estén contempladas en ella es la del artículo 195, § 4.º, que se limita a las

contribuciones a la seguridad social y que no se puede ampliar a las contribuciones sociales y de intervención de forma general. Fuera de este caso, el ejercicio residual de competencia impositiva está adscrito a la esfera de los impuestos, de conformidad con el artículo 154. La Constitución no admite que se suponga la concesión de competencia residual cuando no se encuentra enunciada de forma positiva, por lo que siempre se aplicará la prohibición de *bis*, en caso de silencio o duda (pues, como se ha visto, en el artículo 150 de la Constitución se prevé el influjo de otras garantías al contribuyente además de las previstas de forma expresa, explicitando que dicha lista es abierta, al contrario de los poderes del Fisco, que son limitados, como se infiere del propio nombre de la Sección II, Capítulo I, De la Tributación y Presupuesto («De las Limitaciones al Poder Tributario»). Según el magistrado Carlos VELLOSO, «el ejercicio del poder tributario, por el Estado, se somete completamente a los modelos jurídicos positivados en el texto constitucional, que, de modo explícito o implícito, establece a favor de los contribuyentes decisivas limitaciones a la competencia estatal para imponer y exigir, de forma coactiva, las diversas especies tributarias existentes»²³⁵.

De hecho, como señala Humberto ÁVILA, «se cada finalidade estatal tivesse de ser custeada por uma contribuição diferente, pergunta-se: por que pagar os impostos?». Y el autor explica a continuación que «os impostos são tributos não-vinculados a finalidades específicas que servem justamente de instrumento para promover finalidades estatais, nas hipóteses em que não haja previsão específica de recursos»²³⁶.

Por último, es oportuno recordar que el artículo 149 de la Carta contiene unas condiciones, como las alusiones que a los artículos 146, III, 150, I y III²³⁷, y 195,

²³⁵ ADIn 712, Mag. Pon. Celso de Mello. 10.1992.

²³⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 268.

²³⁷ Dada la importancia del artículo 150 en el Derecho tributario brasileño, lo traducimos íntegramente, para facilitar la consulta del lector: Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías que se aseguren a favor del contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios: I - exigir o aumentar tributos sin ley que lo establezca; II - establecer un trato desigual entre contribuyentes que se encuentren en una situación equivalente, prohibida cualquier distinción en razón de ocupación profesional o función que ejerza, con independencia de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos; III - cobrar tributos: a) con relación a hechos imponderables producidos antes de la entrada en vigor de la ley que los haya creado o aumentado; b) en el mismo ejercicio financiero en el que se haya publicado la ley que los creó o aumentó; c) antes de transcurridos noventa días a partir de la fecha de publicación de la ley que los creó o aumentó, observado lo dispuesto en la letra b; (Disposición

§ 6.^{o238}. En lo que respecta al artículo 146, III, que exige «ley complementaria para definir los tributos y sus categorías, así como, con relación a los impuestos relacionados en esta Constitución, a los respectivos hechos imponible, bases imponible y contribuyentes», aunque se pueda evitar la conclusión restrictiva ya adoptada por el STF²³⁹, en el sentido de que las contribuciones previstas en la Constitución pueden establecerse mediante ley ordinaria y que solo las normas generales han de preverse mediante ley complementaria, es cierto que el Código Tributario Nacional (CTN) no contiene ninguna norma general relativa a la definición de las figuras tributarias en

introducida por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) IV - utilizar tributo con efectos confiscatorios; V - establecer limitaciones a la circulación de personas o bienes, por medio de tributos interestatales o intermunicipales, excepto el cobro de peajes por la utilización de carreteras gestionadas por el Poder Público; VI - crear impuestos sobre: a) patrimonio, renta o servicios, unos de los otros; b) templos de cualquier culto; c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluidas sus fundaciones, los sindicatos de trabajadores, las entidades educativas y de asistencia social, sin ánimo de lucro, cumplidos los requisitos establecidos en la ley; d) libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión. § 1.º La prohibición del inciso III, letra b), no se aplica a los tributos previstos en los artículos 148, I, 153, I, II, IV y V; y 154, II; y la prohibición del inciso III, letra c), no se aplica a los tributos previstos en los artículos 148, I, 153, I, II, III y V; y 154, II, ni a la determinación de la base imponible de los impuestos previstos en los artículos 155, III, y 156, I. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) § 2.º - La prohibición del inciso VI, letra a), se extiende a los entidades autónomas y las fundaciones creadas y mantenidas por el Poder Público, en lo que se refiere al patrimonio, la renta y los servicios, que estén vinculados a sus finalidades esenciales o a las que deriven de ellas. § 3.º - La prohibición del inciso VI, letra a) y del apartado anterior no se aplican al patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con la explotación de actividades económicas reguladas por las normas aplicables a inversiones privadas, o en las que haya contraprestación o pago de precios o tarifas por parte del usuario, ni exonera al promitente comprador de la obligación de pagar impuesto relativo al bien inmueble. § 4.º - Las prohibiciones expresadas en el inciso VI, letras b) y c), comprenden solamente el patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con las finalidades esenciales de las entidades en ellas mencionadas. § 5.º - La ley determinará medidas de información a los consumidores sobre los impuestos que gravan las mercancías y servicios. § 6.º Cualquier subvención o exención, reducción de base imponible, concesión de crédito presumible, amnistía o condonación, relativos a impuestos, tasas o contribuciones, solo podrá concederse mediante ley específica, federal, estatal o municipal, que regule exclusivamente las materias antes enumeradas o el correspondiente tributo o contribución, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 155, § 2.º, XII, letra g). (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993) § 7.º La ley podrá atribuir al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable del pago del impuesto o contribución, cuyo hecho imponible deba producirse con posterioridad, asegurada la inmediata y preferente restitución de la cuantía pagada, en el caso de que no se realice el hecho imponible que se presumió. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993).

²³⁸ Art. 195, § 6.º - Las contribuciones sociales a las que se refiere este artículo solo podrán exigirse una vez transcurridos noventa días desde la fecha de publicación de la ley que las haya creado o modificado, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 150, III, letra b).

²³⁹ En la ADIn n.º 2.010, el STF, en 9.99, sentenció: «Las contribuciones de seguridad social —incluidas las que recaen sobre los funcionarios públicos federales en activo—, aunque, como cualquier tributo, se sujetan a las normas generales establecidas en la ley complementaria a la que se refiere el artículo 146, III, de la Constitución, no dependen, a los específicos efectos de su establecimiento, de que se dicte una nueva ley complementaria, ya que, precisamente al no calificarse como impuestos, no se puede exigir con relación a ellas, la utilización de esta figura normativa a los efectos del artículo 146, III, letra a), segunda parte, de la Carta Magna, es decir, para definir sus respectivos hechos imponible, bases imponible y contribuyentes».

cuestión (las contribuciones de intervención y las sociales). El CTN omite la existencia, como categoría (sujeta a reglas generales estructuradoras, por lo tanto), de la CIDE o de las contribuciones sociales y solo alude a las contribuciones especiales de mejora²⁴⁰, que en nada se asemejan a estas otras (señala el art. 5 del Código que «los tributos son impuestos, tasas y contribuciones espaciales de mejora»). Esto demuestra la incoherencia y el desacierto de autorizar que mediante ley ordinaria se puedan crear figuras tributarias sin ley complementaria estructuradora, cuando el establecimiento mismo de impuestos exige —y efectivamente observa— este presupuesto.

8.2.4 Artículo 149, § 4.º

El artículo 149, § 4.º de la Constitución brasileña de 1988 dispone lo siguiente:

§ 4.º La ley definirá los supuestos en los que las contribuciones recaerán una única vez. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001)

La disposición en cuestión levanta una serie de dudas, en la medida en que adopta una terminología a la que le falta técnica y que es claramente imprecisa. Al aludir a las contribuciones que recaerán «una única vez», en efecto, el constituyente podría estarse refiriendo:

- a) supuestos en los que el tributo se extingue, tras su pago, no solo como obligación tributaria en concreto, sino como exacción;
- b) supuestos de imposición monofásica.

Como ejemplo del primer supuesto, podríamos imaginar una determinada contribución de intervención, creada para recomponer las reservas monetarias nacionales —cuya solidez estuviera amenazada por alguna situación económica— que tuviera un único importe y vencimiento, la cual se extinguiría inmediatamente después del pago. En este caso, tendríamos una contribución que recae una única vez, agotando,

²⁴⁰ Las referencias al mantenimiento de determinadas contribuciones del artículo 217, evidentemente, no sirven para traducir reglas generales estructuradoras del sistema, capaces de ordenar limitar la creación de exacciones por parte del legislador ordinario.

con ello, no solo la fuerza de la obligación tributaria, que se extinguiría con el pago, sino también la fuerza de la exacción en sí misma considerada (el tributo dejaría de existir tras esa imposición única).

Aunque en teoría esta sea una lectura posible de la disposición, nos parece claro que no es la más adecuada, pues si esta fuera la comprensión hermenéutica, la disposición se convertiría en *flatus vocis*, en la medida en que sería absolutamente innecesaria una reforma constitucional para prever dicha posibilidad, que ya se encuentra dentro de la discrecionalidad del legislador. Con independencia de la existencia del § 4.º, el legislador ya podía introducir una contribución cuya existencia cesara tras una única imposición y cobro.

La segunda hipótesis interpretativa se refiere a la comprensión más común de la referida disposición. En este caso, se entiende que el legislador constitucional habría aludido a un tributo monofásico, que excluyera su aplicación sucesiva, en un determinado ciclo económico. La reforma constitucional se justificaría ante posibles alegaciones de quiebra de la garantía de igualdad, por la exclusión de otros sujetos pasivos de la condición de contribuyentes (aunque se sepa que un eventual conflicto con el principio de igualdad no lo se podría superar ni siquiera mediante la reforma de la Constitución).

Para poder entender mejor el tema, hay que empezar aclarando qué es la imposición monofásica, distinguiéndola de conceptos como la sustitución tributaria, la retención en la fuente y la responsabilidad tributaria genéricamente considerada.

*8.2.4.1 Régimen monofásico, sustitución tributaria, retención en la fuente y responsabilidad tributaria en general: distinciones necesarias*²⁴¹

Por régimen de tributación monofásica entendemos el establecimiento de una exacción sobre un único sujeto pasivo, un único contribuyente, en el contexto de una determinada cadena económica, con exclusión de todos los demás posibles sujetos

²⁴¹ Aclaremos que los conceptos incluidos en este epígrafe se refieren al Derecho brasileño y a la comprensión que tenemos de dichas instituciones en el contexto de su específico sistema jurídico, pues somos conscientes de que no se pueden trasponer adecuadamente al Derecho español y que existen posiciones divergentes entre la doctrina brasileña.

pasivos. En teoría, este régimen adopta un tipo de gravamen más elevado, justamente porque no se cobra nada a quienes se encuentran en las etapas posteriores.

No se trata aquí de anticipación del hecho imponible, ni de responsabilidad por tributo ajeno, sino de un tributo propio, íntegramente. Si hay pago indebido, el contribuyente será sin duda el titular del derecho a solicitar la restitución en su nombre.

Sin embargo, para que, conceptualmente, se pueda hablar de régimen de imposición monofásica es imprescindible que exista un determinado ciclo productivo, un proceso productivo formado por diversas «fases» hasta la entrega del bien al consumidor final. El término se vacía fuera de este contexto. De esta forma, nos parece impropio aludir, por ejemplo, al impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana (IPTU) o al impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles (ITBI) como tributos «monofásicos», por la simple razón de que no constituyen exacciones mínimamente relacionadas con una secuencia concatenada de actos. Simplemente no se aplica la clasificación, pues no se refiere a estas exigencias.

Por otro lado, la sustitución tributaria constituye una especie del género responsabilidad tributaria. Configura una forma legal de transferencia de la obligación que materialmente pertenece a un tercero, que sí es el contribuyente de la exacción²⁴². Mediante este mecanismo, dentro de la acepción más común que el término ha adoptado entre la doctrina y jurisprudencia brasileñas²⁴³, se opta (por una conveniencia de política fiscal) por anticipar o retrasar el aspecto temporal de la imposición, de forma que a alguien que precede o sucede al contribuyente en un determinado ciclo económico le

²⁴² En su concepción originaria —esto es, sin que implicase la exigencia de tributo por un hecho imponible aún no realizado— la sustitución tributaria se fundaba en el Código Tributario Nacional de la forma siguiente: «Art. 128. Sin perjuicio de lo dispuesto en este capítulo, la ley puede atribuir de modo expreso la responsabilidad por la carga tributaria a una tercera persona, vinculada hecho imponible de la respectiva obligación, excluyendo la responsabilidad del contribuyente o atribuyéndosela a este con carácter supletorio del cumplimiento total o parcial de la referida obligación».

²⁴³ Véase la cita de Marco Aurélio Greco en el título siguiente, en la que se refiere a la acepción primaria del término sustitución tributaria y la acepción corriente, cuyo foco se centra, principalmente, en el aspecto temporal de la responsabilidad.

corresponderá pagar por él su tributo. La posibilidad se prevé en el artículo 150, § 7.º de la Constitución de 1988²⁴⁴.

La diferencia aquí es que el sustituto recauda, en parte, tributo suyo y, en parte, tributo relativo a las obligaciones tributarias de otros sujetos pasivos, que surgirán (en el caso de la sustitución hacia adelante) o han surgido (en el caso de la sustitución hacia atrás) en otro u otros momentos. Por lo tanto, si hay pago indebido, este pertenece, en principio, al contribuyente de la exacción (sustituido), no al responsable sustituto²⁴⁵. El sustituido será titular del derecho a solicitar en juicio la restitución. Y, en caso de que la retención hubiera sido menor, el Fisco deberá cobrar al sustituto. No obstante, ambos tendrán legitimidad para cuestionar la constitucionalidad de las reglas que conforman la sustitución tributaria, ya que ambos tienen interés jurídico en el buen funcionamiento del sistema al que se hallan sometidos.

Aquí también existe un ciclo económico y la imposición se concentra en una única etapa. Si bien, la principal diferencia está en la circunstancia de que, en la sustitución tributaria, existen varios contribuyentes y varios hechos imponible. La técnica utilizada para realizar la sustitución, por lo tanto, *supone* la base imponible que en el futuro se adoptará en las operaciones ajenas (o que fue adoptada, cuando la sustitución es hacia atrás), mediante la utilización del llamado margen de valor añadido (MVA). En teoría, este se calcula a partir de estudios de mercado que demuestran las prácticas de un determinado sector y que permiten prever la media de valor que se añade en cada etapa del proceso de circulación de riqueza.

La problemática central, en el caso de la sustitución tributaria, consiste en analizar las consecuencias jurídicas de la no realización del hecho imponible o de su realización por un importe menor del estimado. Conectada a esta cuestión se encuentra

²⁴⁴Art. 150, § 7.º La ley podrá atribuir al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable del pago de impuesto o contribución, cuyo hecho imponible deba producirse con posterioridad, asegurándose la inmediata y preferente restitución de la cuantía pagada, en el caso de que no se realice el hecho imponible que se presumió (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993).

²⁴⁵ Aunque va a tener que convivir con las dificultades que impone el artículo 166 del CTN, que señala lo siguiente: Art. 166. La restitución de tributos que comporten, por su naturaleza, transferencia de la respectiva carga financiera solamente la recibirá quien pruebe que ha asumido la referida carga o, en caso de haberla trasladado a un tercero, cuando este expresamente le haya autorizado a recibirla.

la discusión sobre los sectores que comportan que se establezca la técnica de sustitución, dadas sus características intrínsecas (basta imaginar, para ello, la diferencia de valor añadido entre la venta de un bolso de piel de una marca de lujo y un bolso de piel común, para que se ponga de manifiesto la dificultad de establecer un MVA general para ese producto, aunque ambos se enmarquen en la misma clasificación), además del grado de discrecionalidad del legislador a la hora de establecerlo (o incluso el momento en el que la discrecionalidad se convierte en arbitrio).

Por otro lado, la retención en la fuente constituye una forma de pura y simple responsabilidad tributaria, que no requiere ningún otro contexto o condición que tan solo el mandato legal que atribuye a un tercero la carga de ingresar un tributo en nombre del contribuyente de derecho^{246 247}. No se *supone* su dimensión cuantitativa (criterio cuantitativo derivado de la aplicación del MVA, con base en operaciones posteriores), que es concretamente medida (pagándose el tributo en su exacta extensión), ni se anticipa o retrasa el hecho imponible (que se produce simultáneamente al traslado de la

²⁴⁶ Según GIANNINI: «Responsable de impuesto – Además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse "responsable de impuesto". Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo» (GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 124).

²⁴⁷ Es importante decir que el concepto de responsable tributario varía de acuerdo con la legislación de cada país. En la LGT de 2003, el concepto es distinto del antes presentado, ya que esta ley excluye «retenedor» de la categoría de los sujetos pasivos y solo incluye a los contribuyentes y los sustitutos, conforme al artículo 36 (distinto del CTN, que incluye contribuyentes y responsables en la categoría de sujeto pasivo). Si bien, véase que la LGT de 2003 ya presentó una conceptualización distinta de la ley anterior, de 1963, que indicaba la retención en la fuente como supuesto de sustitución tributaria, al señalar: «Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso al Tesoro» (art. 32). En Brasil, la redacción de los artículos 128 y 45 del CTN, según pensamos, no deja lugar a dudas sobre el encaje de la figura de la «retención» en la categoría de la responsabilidad tributaria. Señalan dichas disposiciones: «Responsabilidad Tributaria. SECCIÓN I. Disposición General. Art. 128. Sin perjuicio de lo dispuesto en este capítulo, la ley puede atribuir de modo expreso la responsabilidad sobre el crédito tributario a una tercera persona, vinculada al hecho imponible de la respectiva obligación, excluyendo la responsabilidad del contribuyente o atribuyéndosela a este con carácter supletorio por el cumplimiento total o parcial de la referida obligación. Art. 45. Contribuyente del impuesto es el titular de la disponibilidad a la que se refiere el artículo 43, sin perjuicio de que la ley atribuya esta condición al poseedor, por cualquier concepto, de los bienes productores de renta o de los rendimientos imponibles. Párrafo único. La ley puede atribuir a la fuente pagadora de la renta o los rendimientos imponibles la condición de responsable del impuesto cuya retención y recaudación le correspondan».

responsabilidad por el ingreso). Por lo tanto, el contribuyente será el titular del derecho a solicitar la restitución en juicio. Si bien, en caso de que la retención hubiera sido menor, el Fisco deberá en primer lugar dirigirse contra el responsable, sin perjuicio de la acción de regreso que este tendrá contra el contribuyente de derecho. La exclusión de la responsabilidad del contribuyente o su atribución con carácter supletorio, no obstante, es una materia que el artículo 128 del CTN permite que se regule mediante ley ordinaria.

En esta circunstancia, como de hecho en toda la responsabilidad tributaria, la elección del responsable recae sobre una persona que no está relacionada «personal y directamente» con el hecho imponible (esto es, no se trata del contribuyente), lo que no quiere decir que esta elección pueda producirse de forma arbitraria. Debe haber una relación entre el responsable y el contribuyente, con relación al hecho imponible, con el que el responsable también debe tener un vínculo²⁴⁸.

De un modo general, la relación del responsable tributario con el contribuyente se da por la existencia de un vínculo obligacional privado entre ambos, de modo que, al efectuar un determinado pago como resultado de un contrato, el responsable quede encargado de retener la cuantía debida por la otra parte y destinar dicho importe a pagar al Fisco. Si bien, incluso ante la existencia de un vínculo contractual, para que la creación de la figura del responsable sea válida, su responsabilidad por la retención debe referirse a hechos imposables relacionados a ese específico vínculo obligacional. El Fisco no podría, por ejemplo, establecer la responsabilidad del empleador, en el momento del pago del salario, de retener el IPTU de la vivienda de su empleado. Establecer la responsabilidad exige lo que podemos denominar «triple vínculo»: entre el responsable, el contribuyente y el objeto. Asimismo, exige un nexo subjetivo (entre el sujeto pasivo y el responsable) y objetivo (entre el tributo objeto de retención y esos sujetos).

²⁴⁸ «La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aun a título de garantía o responsabilidad. El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos veda cualquier atribución de responsabilidad tributaria sin fundamento constitucional. La doctrina se ha ocupado, a mi juicio, aún, escasamente de esta cuestión» (LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 83-84).

Una vez realizadas estas consideraciones necesarias para distinguir las figuras de la sustitución tributaria, la responsabilidad de la retención y la imposición monofásica, cumple señalar que la regla del artículo 149, § 4.º alude, precisamente, al supuesto de imposición monofásica. Se pueden encontrar ejemplos (no necesariamente perfectos) de esta técnica en la venta por parte de un importador o productor, de productos de la industria farmacéutica, según se prevé en la Ley n.º 10.147/00²⁴⁹, o también en la venta, por un importador o fabricante, de neumáticos nuevos, como prevé la Ley n.º 10.485/02²⁵⁰. En estos casos, lo que se verifica en la legislación es la existencia de una acentuada imposición tributaria sobre un determinado contribuyente, con la *suposición* de ello deriva de la concentración de toda la carga tributaria que *estaría* distribuida a lo largo de una determinada cadena económica, en una única etapa.

²⁴⁹ Art. 1. La contribución a los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Funcionario Público (PIS/Pasep) y la Contribución para la Financiación de la Seguridad Social (Cofins), debidas por las personas jurídicas que realicen la industrialización o la importación de los productos clasificados en las partidas 30.01, 30.03, excepto en el código 3003.90.56, 30.04, excepto en el código 3004.90.46 y 3303.00 a 33.07, en las fracciones 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 y 3006.30.2 y en los códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 y 9603.21.00, todos de la Tabla del Impuesto sobre Productos Industrializados (TIPI), aprobada por el Decreto n.º 4.070, de 28 de diciembre de 2001, se calcularán, respectivamente, con base en los siguientes tipos de gravamen: (Redacción de la ley n.º 10.548, de 13.11.2002)

I – sobre los ingresos brutos obtenidos por la venta de: (Redacción de la Ley n.º 10.865, de 2004)

a) productos farmacéuticos clasificados las partidas 30.01, 30.03, excepto en el código 3003.90.56, 30.04, excepto en el código 3004.90.46, en las fracciones 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 y 3006.30.2 y en los códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dos coma uno por ciento) y 9,9% (nueve coma nueve por ciento); (Disposición introducida por la Ley n.º 10.865, de 2004)

b) productos de perfumería, de tocador o de higiene personal, clasificados en las partidas 33.03 a 33.07 y en los códigos 3401.11.90, 3401.20.10 y 96.03.21.00: 2,2% (dos coma dos por ciento) y 10,3% (diez coma tres por ciento); (Disposición introducida por la Ley n.º 10.865, de 2004)

II – sesenta y cinco centésimas por ciento y tres por ciento, sobre los ingresos brutos obtenidos por las demás actividades.

§ 1.º A los efectos de esta ley, se aplica el concepto de industrialización establecido en la legislación del Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI).

§ 2.º El Poder Ejecutivo podrá, en los supuestos y con las condiciones que establezca, excluir, del tributo del que trata el inciso I, productos indicados en el párrafo introductorio, excepto los clasificados en la partida 3004.

§ 3.º En el supuesto del § 2.º, se aplica, con relación a los ingresos brutos obtenidos por la venta de los productos excluidos, los tipos de gravamen establecidos en el inciso II.

Art. 2.º Se reducen a cero los tipos de gravamen de la contribución al PIS/Pasep y la Cofins que recaen sobre los ingresos brutos por la venta de los productos gravados conforme el inciso I del artículo 1, por las personas jurídicas no calificadas como industrial o importador.

²⁵⁰ Art. 5.º Las personas jurídicas fabricantes y las importadoras de los productos clasificados en las partidas 40.11 (neumáticos nuevos de caucho) y 40.13 (cámaras de aire de caucho), de la TIPI, relativas a las ventas que realicen, están sujetas al pago de la contribución al PIS/PASEP y la COFINS con un tipo de gravamen del 2% (dos por ciento) y del 9,5% (nueve coma cinco por ciento), respectivamente. (Redacción de la ley n.º 10.865, de 2004)

Párrafo único. Se reduce al 0% (cero por ciento) el tipo de gravamen de las contribuciones al PIS/Pasep y Cofins, respecto de los ingresos brutos por la venta de los productos a los que se refiere el párrafo introductorio obtenidos por comerciantes mayoristas y minoristas.

Sin embargo, el hecho es que, por lo general, la legislación no condiciona, ni garantiza que del aumento del tipo de gravamen de un contribuyente deba derivarse la exoneración de cualquier otro de la cadena. Todo lo que hace es gravar con más intensidad a uno de ellos y reducir a cero el tipo de gravamen aplicado a otro.

Aquí se presenta el primer desafío para aplicar la prohibición de *bis in idem*. Si la prohibición de doble o múltiple imposición se *supone* pero no se *establece*, será necesario un redoblado esfuerzo de integración por parte del operador del Derecho para identificar una eventual violación del *ne bis in idem*, a partir de un determinado hecho imponible. La Constitución no garantizó, de forma imperativa (modal obligatorio), un derecho a que la imposición se dé de forma monofásica ni otorgó al contribuyente una disposición que pudiera invocar de forma inmediata para evitar la nueva imposición con el argumento de que está constitucionalmente prohibida. Se limita a decir que compete a la ley definir los supuestos en los que una determinada contribución recaerá solo una vez, lo que no supone garantía alguna y otorga libertad total al legislador infraconstitucional.

Existen leyes, como la Ley n.º 11.116/05 (artículo 3), que enuncian expresamente que se trata de un caso en el que la contribución recaerá una única vez²⁵¹, lo que, en principio, resolvería el problema. Sin embargo, la mayor parte de las veces, esa garantía no se legisla en la ley, con lo que no hay un instrumento real que asegure el mantenimiento y respeto de un régimen monofásico.

Sin embargo, no hay duda de que dicho derecho existe cuando se está frente a tributos que, justamente por el examen de su aspecto cuantitativo, denotan que un determinado eslabón de la cadena ya ha ingresado en las arcas públicas cuantías que en su expresión numérica indican una carga equivalente al importe global que sería recaudado en el caso de que la carga fuera distribuida. Bien es verdad que se trata de una ardua tarea dada la circunstancia de que, para afirmar el exceso, se tendrá que proceder a la comparación (*nemo miser nisi comparatus*). Y está claro que el fisco tiene

²⁵¹ Art. 3. La Contribución al PIS/Pasep y la Contribución Social para la Financiación de la Seguridad Social (Cofins) recaerán, una única vez, sobre los ingresos brutos obtenidos por el productor o importador, con la venta de biodiesel, con unos tipos de gravamen del 6,15% (seis coma quince por ciento) y del 28,32% (veintiocho coma treinta y dos por ciento), respectivamente. (Vigencia).

el poder de establecer distintos tipos de gravamen para un determinado sector, dentro de su discrecionalidad y de una realidad económica concreta.

La noción de imposición monofásica incluye, en su ontología, una norma de rechazo (*ne bis in idem*) al hecho de gravar otra vez al nuevo contribuyente que entre en una determinada cadena económica. La comprobación de que se vulnera la interdicción de *bis in idem*, en este caso, se da mediante la mera circunstancia de que ha entrado un segundo sujeto pasivo en una determinada cadena para la que, mediante el examen de su aspecto cuantitativo (que expresa concentración de la carga tributaria en uno de los eslabones), se pueda inferir que el régimen *debe(ría) ser* monofásico.

De la misma forma, es cierto que la propia discrecionalidad en la determinación del tipo de gravamen concentrado tendrá que respetar el límite en la regla prohibitiva de *bis in idem* (además, claro está, de la prohibición de efecto de confiscatorio). Esto es, el hecho de adoptar un régimen monofásico no da al legislador libertad incondicional para establecer el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria de forma aleatoria. La noción de imposición monofásica invoca, en sí, la noción de que el tributo concentrado está siendo impuesto por la suma (y con la exclusión) de las exigencias que, en teoría, se podrían imponer en cada eslabón de la cadena. Este, precisamente, es el parámetro para valorar la razonabilidad en la determinación de los tipos de gravamen, que tienen en la suma de las «partes» el instrumento de comprobación de un eventual exceso, que viole la prohibición de *bis in idem* y, con ello, la capacidad contributiva. La imposición aislada de uno por todos no puede dissociarse completamente del resultado que se obtendría por la suma de las imposiciones individuales.

Es importante no perder de vista que la imposición monofásica ya denota, en su propia ontología, una relación conflictiva con garantías constitucionales tributarias, como el principio de igualdad y los axiomas de universalidad y generalidad inherentes a la política fiscal. Ahora bien, según la Constitución Federal de 1988²⁵², se prohíbe dar

²⁵² Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías que se aseguren a favor del contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios:

II – establecer un trato desigual entre contribuyentes que se encuentren en una situación equivalente, prohibida cualquier distinción en razón de ocupación profesional o función que ejerza, con independencia de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos.

un trato desigual a contribuyentes que se encuentren en situación equivalente. Y, en el contexto de una determinada cadena económica, por definición, diversos contribuyentes potenciales se encuentran en situación equivalente. Admitir que solo a uno de ellos se le imponga la carga de pagar tributo —y, con ello, la carga de ser fiscalizado, la carga de cumplir las innumerables obligaciones accesorias, la carga de tener un enorme equipo de empleados para administrar tales deberes, además de la carga de soportar los costes de cualquier irregularidad que pudiera haber realizado— ya evidencia una preferencia legal, una *discriminación* establecida legislativamente. La cuestión no se circunscribe al mero ámbito de la política recaudatoria (y el uso, aunque legislativo, de instrumentos que la hagan posible u optimicen), sino a la concepción del sistema tributario y al establecimiento del conjunto de personas que a él sometidas²⁵³.

Más aún, la imposición monofásica pone en duda el principio de capacidad contributiva, por la simple circunstancia de que grava de forma acentuada y completamente desvinculada de las fuerzas del contribuyente sobre el que recae, un determinado hecho jurídico tributario. Ignora la relación personal y directa de ese contribuyente como medida para establecer el *quantum debeatur*. La medida de la imposición se da en función de —supuestas— capacidades contributivas ajenas y en razón de —también supuestos— hechos que han de realizar terceros, sin que, además, se tenga en cuenta la posibilidad de que no se realicen tales hechos, o incluso la posibilidad de que se realicen en una medida o expresión menor que la legislativamente imaginada. En otras palabras, la presunción es *iure et de iure* (y no solo *iuris tantum*, como en la sustitución), del ámbito de eficacia de la exacción a los otros contribuyentes. Desde el punto de vista práctico y de la norma jurídica tributaria en sentido estricto, el tributo solo se puede cobrar a un único contribuyente, a quien la ley grava de forma objetivamente excesiva.

Estas ya son razones más que suficientes para ver con desconfianza el establecimiento de cualquier forma de imposición monofásica, por ser deliberadamente

²⁵³ «La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.ª ed. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993. p. 106).

discriminatoria e infringir la capacidad contributiva. Todos los argumentos en su defensa —véase— derivan de consideraciones ajenas a la ley; se extraen de construcciones filosófico-económicas en torno a la existencia de una cadena productiva, que también es imaginada, ya que el legislador —por regla general— no vincula la exoneración de un determinado contribuyente al aumento de la imposición sobre otro.

Justamente por esta razón que, frente a eventuales dudas hermenéuticas en el examen de un determinado régimen de imposición monofásica, a los efectos de valorarse una eventual violación de la capacidad contributiva, la prohibición del efecto confiscatorio, la prohibición de *bis in idem* o la igualdad, el intérprete debe preferir la solución que dé prevalencia a dichos postulados²⁵⁴. La conveniencia recaudatoria (y el uso de técnicas que permitan un mejor ejercicio de la inspección) debe necesariamente someterse al imperio de las garantías que materialmente rodean el Derecho impositivo, en toda su amplitud.

8.3 Sustitución tributaria hacia adelante (artículo 150, § 7.º de la CF)²⁵⁵ y la prohibición de *bis in idem*

Según Marco Aurélio GRECO, «tecnicamente, "substituição tributária" é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito da obrigação tributária. Vale dizer, alguém que o legislador qualifica para o fim de atribuir a responsabilidade tributária, no lugar do contribuinte²⁵⁶. Alguém que não está direta e

²⁵⁴ «O bem é o fim de toda a ciência ou arte; o maior bem é o fim da política, que supera todos os outros. O bem político é a justiça, da qual é inseparável o interesse comum, e muitos concordam em considerar a justiça, como dissemos em nossa Ética, como uma espécie de igualdade. Se há, dizem os filósofos, algo de justo entre os homens é a igualdade de tratamento entre pessoas iguais» (ARISTÓTELES. *A política*. 2.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 162).

²⁵⁵ Art. 150, § 7.º La ley podrá atribuir al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable del pago del impuesto o contribución, cuyo hecho imponible deba producirse con posterioridad, asegurada la inmediata y preferente restitución de la cuantía pagada, en el caso de que no se realice el hecho imponible que se presumió. (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 3, de 1993).

²⁵⁶ En este sentido tradicional, la expresión de GIANNINI: «Sustituto de impuesto – Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada –no junto al sujeto

imediatamente vinculado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Em suma, a figura denominada de "substituição tributária" que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade por dívida alheia. Sendo este o significado da expressão, não há dúvida de que a qualificação subjetiva de um terceiro, para fins de lhe atribuir a responsabilidade pelo pagamento de um tributo, é opção legislativa válida desde que haja certo tipo de vinculação entre o fato gerador, ou o contribuinte, e o terceiro escolhido pela lei. Neste ponto não há dúvida quanto ao cabimento da figura, nem na doutrina nem na legislação, bastando lembrar, por exemplo, os arts. 128 e ss. do CTN²⁵⁷, que regulam a responsabilidade da qual a substituição (como atribuição a terceiro com exclusão do contribuinte) pode ser considerada uma espécie»^{258 259 260}.

«Não obstante a expressão "substituição tributária" tenha na doutrina um significado preciso, que é o acima exposto, o legislador e os operadores práticos começaram a denominar de "substituição tributária" uma outra figura em que a exigência do tributo é feita antes da ocorrência do respectivo fato gerador. Como o sujeito passivo a quem a lei atribui o dever de promover o recebimento e o recolhimento do tributo não é o contribuinte (assim definido pelo art. 121 do CTN)²⁶¹, passou-se a

pasivo, sino en lugar del mismo— al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se la da en la moderna doctrina del Derecho tributario el nombre de "sustituto de impuesto» (GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 126).

²⁵⁷ CAPÍTULO V. Responsabilidad tributaria. SECCIÓN I. Disposición general: «Art. 128. Sin perjuicio de lo dispuesto en este capítulo, la ley puede atribuir de modo expreso la responsabilidad sobre el crédito tributario a tercero, vinculado al hecho imponible de la respectiva obligación, excluyendo la responsabilidad del contribuyente o atribuyéndosela a este con carácter supletorio del cumplimiento total o parcial de la referida obligación». Las disposiciones siguientes tratan específicamente de la responsabilidad de los sucesores, los terceros y los infractores.

²⁵⁸ Substituição Tributária. São Paulo: Malheiros, 2.^a ed., 2001, p. 13.

²⁵⁹ «El sustituto de impuesto no es, en modo alguno, un tercero frente a la relación tributaria, sino que él, y sólo él es el deudor del impuesto» (GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 129).

²⁶⁰ «Por lo que respecta a los efectos de la sustitución impositiva, se resumen en el concepto ya indicado de que el sustituto ocupa el lugar del sujeto pasivo en toda la relación tributaria, tanto en el aspecto formal como en el aspecto material; en consecuencia, sólo el sustituto —y no, por tanto, el sujeto pasivo— queda obligado al cumplimiento de los deberes formales (presentar la declaración, exhibir los documentos, etc.), incurriendo, si no lo hace, en las pertinentes sanciones» (GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p.130).

²⁶¹ Art. 121. Sujeto pasivo de la obligación principal es la persona obligada al pago de tributo o sanción pecuniaria. Párrafo único. El sujeto pasivo de la obligación principal es: I – el contribuyente, cuando

dizer que este sujeito passivo, que se encontra em fase anterior do ciclo econômico, estava sendo alcançado como "substituto tributário" do contribuinte – o que levou à generalização da utilização da expressão para figura cujo núcleo relevante não está na atribuição de responsabilidade a terceiro (pois isto é amplamente disciplinado pelo Código Tributário Nacional), mas na exigência do tributo por antecipação»²⁶².

«Ter presente esta distinção, que subjaz a um uso impreciso da expressão "substituição tributária", é muito relevante, pois às vezes a busca na doutrina de ensinamentos sobre a figura pode fazer com que se encontrem textos sobre a verdadeira "substituição" (tipo de sujeição passiva indireta), e não sobre a "antecipação" (cobrança do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador), o que gera perplexidades»²⁶³.

Pese a la corrección de la doctrina de Marco Aurélio GRECO, el paso de los años y el aumento exponencial de la utilización de la técnica de sustitución tributaria por parte del legislador, han convertido su uso distorsionado en regla y relegado su sentido original a la condición de excepción. En otras palabras, la inmensa mayoría de las sentencias, textos de legales y doctrinales más recientes emplean la expresión «sustitución tributaria» para aludir, en concreto, a la técnica de anticipación de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, que hace que la responsabilidad del pago recaiga sobre el contribuyente anterior en el contexto de la cadena económica (incluso la sustitución tributaria hacia atrás, término utilizado con menos frecuencia, pues se prefiere, la mayor parte de las veces, usar la expresión «aplazamiento»). La expresión «responsable tributario», a su vez, se está empleando, especialmente, para aludir a los casos en los que no se trata de anticipar o posponer la realización del hecho imponible, sino a los supuestos en los que realmente se atribuye la responsabilidad del pago del tributo a una figura que no precede ni sucede al contribuyente temporalmente en el contexto de una cadena económica, como en el caso

tenga una relación personal y directa con la situación que constituya el respectivo hecho imponible; II – el responsable, cuando, sin tener la condición de contribuyente, su obligación derive de disposición expresa de ley.

²⁶² Ídem, ibídem.

²⁶³ Ídem, ibídem. El autor cita la obra de Alfredo Augusto BECKER, como una de las que utiliza la expresión «sustitución» tributaria para referirse al supuesto de responsabilidad tributaria.

del responsable de la retención en la fuente (aunque se sepa que la sustitución tributaria también es una forma de responsabilidad).

No obstante, la Constitución brasileña no adopta las expresiones «sustitución tributaria» ni «imposición monofásica», expresiones que solo se encuentran en textos infraconstitucionales, jurisprudenciales o doctrinales. Para aludir a la comúnmente denominada «sustitución tributaria hacia adelante», el constituyente dijo, en el artículo 150, § 7.º, que «la ley podrá atribuir al sujeto pasivo de obligación tributaria la condición de responsable del pago del impuesto o contribución, cuyo hecho imponible deba producirse con posterioridad, asegurada la inmediata y preferente restitución de la cuantía pagada, en el caso de que no se llegue a realizar». En este punto la redacción acertó al usar el género «responsable», para aludir a una de las formas de responsabilidad, orientada a sujetos pasivos de la obligación y, más concretamente, a aquellos gravados por anticipación.

Para analizar la relación de la referida disposición con la prohibición de *bis in idem*, consideraremos la garantía de que, si no se realiza el hecho imponible, se tenga derecho a la inmediata y preferente restitución de la cuantía pagada. En efecto, siempre que, en nuestro ordenamiento, se establezca un caso de sustitución tributaria hacia adelante, se le prohibirá a los entes federados dejar de garantizar a los contribuyentes la contrapartida intrínseca a esta suerte de técnica. Aunque es cierto que la Constitución da una opción al legislador cuando señala que «podrá» atribuir al sujeto pasivo la condición de responsable por anticipación, también lo es que le impone, no como una posibilidad sino de forma imperativa (modal obligatorio, que se manifiesta a través del término «asegurada»), la restitución del tributo cuando no se realice el hecho imponible.

Asimismo, aquí nos parece igualmente ineludible la obligación de restitución cuando la obligación tributaria se realice en una extensión menor que la que se presumió, ya que, en nuestra opinión, la presunción en el contexto de la sustitución tributaria hacia adelante, es siempre *iuris tantum* y no *iure et de iure*, porque, ligado al dogma de legalidad estricta —junto con los postulados de capacidad contributiva, proporcionalidad y prohibición de efecto confiscatorio—, el Derecho tributario impide la participación del Estado en la propiedad privada en una medida superior a la que se define de forma precisa en el ámbito material de la exacción objeto de autorización

constitucional²⁶⁴. Al ser la «sustitución tributaria» una técnica de recaudación, esta no puede modificar la extensión de la obligación tributaria, con lo que implica una solución más costosa de la que resultaría de la simple aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible *de aquel específico contribuyente*.

En este contexto, la prohibición de *bis in idem* impone la prohibición gravar nuevamente a un determinado contribuyente con una carga que ya satisfizo en la extensión de su obligación constitucional (en la medida de la materialidad prevista en la Carta). El contribuyente que realiza el hecho imponible de un impuesto tiene, en la medida de ese hecho, el derecho a oponerse a una segunda exigencia que exceda a sus fuerzas o, en otras palabras, tiene el derecho de rechazar el exceso que, en la práctica, equivale a una nueva imposición (*ne bis in idem*).

Nos parece contraria a la lógica y al sistema tributario como un todo la conclusión de determinados agentes del Derecho según la cual solamente en caso de no realización del hecho imponible el contribuyente tendría derecho a la restitución, aunque dicha garantía no valga para el caso de realización del hecho imponible en una medida menor de la prevista en la ley de sustitución. Ahora bien, en principio, la conclusión ya infringiría la regla hermenéutica que dice que quien puede lo más puede lo menos: no tiene sentido asegurar la restitución total y prohibir la parcial.

De la misma forma, la sustitución tributaria se configura como una mera técnica recaudatoria, por lo que no puede servir para atenuar o excluir la aplicación de los demás principios tributarios vigentes en la Constitución. La capacidad contributiva, en concreto, exige en este caso que el impuesto cobrado no supere la demostración de fuerza revelada por el signo presuntivo de riqueza que exterioriza el hecho imponible²⁶⁵.

²⁶⁴ «La capacidad económica se "libera" así de la interdicción de la arbitrariedad y puede desplegar su eficacia en un doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente. En realidad, ambos aspectos están íntimamente unidos: la medida de la igualdad determina cuánto es justo que pague cada contribuyente; fundamenta, por tanto, su derecho a contribuir precisamente en esa proporción y no en una cuantía superior» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Fundación Oriol-Urquijo: Marcial Pons, 1998. p. 64).

²⁶⁵ «La doctrina ha formulado la distinción entre capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa. La primera es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. La segunda es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria. Cada una de estas especies de capacidad contributiva se tiene en cuenta en un momento distinto del establecimiento de los tributos. La

Por lo tanto, no puede exigirse de forma válida el impuesto en una medida superior a la exacta proporción en la que se realizó el hecho que provoca la imposición²⁶⁶. Todo tributo exigido fuera de los límites de la ley tiene efecto confiscatorio en sentido amplio y, cuando la transgresión se da en el aspecto cuantitativo de la obligación, vulnera, además de dicho postulado (en sentido limitado) el principio de capacidad contributiva.

Quienes se posicionan en sentido contrario suelen argumentar que, cuando la situación es la contraria, es decir, cuando el hecho imponible se realiza en una mayor medida que la base prevista para la sustitución, el Fisco tampoco cobra la diferencia. Sin embargo, este argumento no es exacto. La razón de ello se encuentra en la estricta legalidad tributaria.

El Estado solo puede cobrar lo previsto en ley y en los estrictos términos y cuantías en ella previstos y respaldados por la Constitución²⁶⁷. No puede exigir tributo por equidad. Si se quiere cobrar más, se deberá incluir en la ley, de forma precisa, dicha pretensión y, aún así, dentro de los límites impuestos por la materialidad constitucionalmente prevista²⁶⁸.

primera, en el momento de la delimitación de los presupuestos de hecho. La segunda, en el de la determinación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.ª ed. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993, p. 107-108).

²⁶⁶ HERRERA MOLINA destaca las tres formas en las que la jurisprudencia constitucional alemana entiende la capacidad contributiva, con lo que demuestra que, junto a la función proporción, el axioma exterioriza una medida general de igualdad y fundamenta el derecho fundamental a tributar con soporte en la necesidad e igualdad: «La rehabilitación de la capacidad económica en la jurisprudencia constitucional alemana se basa en tres puntos capitales: consideración de la capacidad económica como medida general de la igualdad, construcción de un derecho fundamental a tributar con arreglo a las exigencias de la igualdad, y necesidad de establecer un control de proporcionalidad» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Fundación Oriol-Urquijo: Marcial Pons, 1998. p. 79).

²⁶⁷ «Un significado grupo de autores sostiene la existencia de un derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica, y de la necesidad de realizar una ponderación de bienes jurídicos (enmarcada en un control de proporcionalidad) cuando estén presentes fines que impliquen la restricción de aquel derecho» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Fundación Oriol-Urquijo, Marcial Pons, 1998. p. 79).

²⁶⁸ Son válidas las lecciones del excelente trabajo de HERRERA MOLINA: «LA CONTRIBUCIÓN CON ARREGLO A LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO DERECHO FUNDAMENTAL CON ANCLAJE GENÉRICO EN LA DIGNIDAD DE LA PERSONA - Los derechos fundamentales tienen su fundamento último en la dignidad de la persona (art. 10.1 CE). Constituyen concreciones jurídicas dirigidas a proteger dicha dignidad. Ahora bien, en el Estado social los derechos fundamentales no pueden considerarse como mera garantía del individuo aislado. Junto a su vertiente individual ponen de relieve que "el hombre no puede vivir sin la Sociedad y el Estado". Este doble aspecto aparece de relieve

En este caso, perfectamente puede dictar una ley para cobrar la referida diferencia, ya que, si no lo hace así, no podrá realizar el cobro, de la misma manera como tampoco podrá exigir tributo en una cuantía superior a la efectivamente verificada en los hechos concretos. Las presunciones, en Derecho tributario, ceden paso ante la realidad o, en caso contrario, se convertirían en una exigencia de tributo sin que hubiera una ley que las previera²⁶⁹. Por lo tanto, siempre serán *iuris tantum*^{270 271}.

en el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, inextricablemente unido al deber de contribuir. Por una parte, la capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona. Por otra, supone la medida del deber de contribuir: la medida de un deber de solidaridad hacia los demás hombres que se lleva a la práctica con la medición del Estado» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Fundación Oriol-Urquijo: Marcial Pons, 1998. p. 82-83)

²⁶⁹ En contra de la capacidad contributiva: «Assim se verifica, desde logo, com as presunções a que o legislador fiscal frequentemente recorre com a finalidade de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos ou de evitar a evasão e fraude fiscais. Ora, esta técnica legislativa, movida por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto. Nas palavras da Corte Constitucional italiana, as presunções devem apoiar-se em elementos concretos e positivos, que as justifiquem racionalmente, de modo que o imposto tenha por causa justificativa índices concretamente reveladores de riqueza, dos quais seja racionalmente dedutível a idoneidade subjectiva para o pagamento da obrigação de imposto. Todavia, não obstante esta ou outras afirmações do género repetidas em diversas sentenças, a Corte Constitucional transalpina tem tido alguma dificuldade em aplicar à risca uma tal doutrina, o que é manifesto nas sentenças paradigmáticas n.ºs 109/1967 e 103/1991» (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 497-498).

²⁷⁰ «O uso de presunções em matéria tributária, portanto, há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o carácter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, por que a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais e à legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder» (TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 406).

²⁷¹ En este sentido, Rafael PANDOLFO sostiene: «Como se observa, a primeira grande barreira à estipulação da substituição tributária é a própria competência tributária estendida ao ente tributante que pretende utilizar esse mecanismo arrecadatório. Desse modo, tomado o ICMS como exemplo, a legislação infraconstitucional e o respectivo ato de aplicação (lançamento) não poderão alinhar base de cálculo que ultrapasse o preço celebrado, estabelecido no negócio jurídico de compra e venda. Eventual exigência, em carácter definitivo, do imposto estadual sobre um valor superior ao preço pago pelo consumidor ao substituído tributário incorrerá nas seguintes inconstitucionalidades:

- a) violação dos limites da competência tributária cravados no artigo 155, II, da Constituição Federal;
- b) violação do Princípio da Capacidade Contributiva, em sua acepção normativa mais primária e unívoca, materializada pela exigência, pelo Estado, de parte (imposto) de uma riqueza inexistente (parcela de base

Quando el legislador establece el margen de valor añadido (MVA) o la pauta fiscal, como métodos para hacer posible la sustitución tributaria, ha de atender a todo lo expuesto hasta este momento. Aunque se admita la posibilidad de restitución de la cuantía pagada de más, la realidad es que la regla de anticipación no puede, de forma sistemática, adoptar una base mayor, equivocada, como presunción. La presunción debe aproximarse tanto cuanto sea posible a la concreción de los hechos, a la realidad fenoménica que busca crear o, de lo contrario, también estará viciada en la justa medida en que se convertirá en una forma encubierta de aumentar la carga tributaria (si bien, al estar sujeta a la restitución, dicha exigencia puede tener un efecto exclusivamente financiero, sin duda afecta al flujo de caja e implica apropiación, aunque sea provisional, de dinero en efectivo del contribuyente). Estos métodos de presunción, justamente por exteriorizar meros instrumentos de política recaudatoria y por salirse de la realidad típica, serán inconstitucionales (por violación de la capacidad contributiva, la prohibición de efecto confiscatorio y la prohibición de *bis in idem*) cuando conviertan el error en regla, excediendo de forma continuada y ostensiva (porque ser derecho positivo) los límites de la competencia tributaria, y convirtiendo en empréstito forzoso inconstitucional la exigencia de una cuantía superior a la que permite la Constitución²⁷².

de cálculo superior ao valor recebido, que denota o limite da aptidão tributária do contribuinte). A consequência não é outra que não o confisco, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição, pois o tributo, nessa hipótese inconstitucional, somente poderá ser recolhido mediante uma redução patrimonial, mesmo que seja ínfima.

Assim, quando a venda é realizada, por, por exemplo, R\$100.000,00, a pretensão fiscal nasce limitada ao percentual legalmente incidente sobre esse valor econômico (R\$17.000,00). A exigência do recolhimento do imposto estadual sobre a parcela superior a esse valor representará, claramente, a instituição de um novo imposto, incidente sobre o patrimônio do contribuinte.

A incidência normativa que deflagra a obrigação tributária pode ser sintetizada como a congruência, identificada por um intérprete numa situação concreta, entre o conceito de norma e o conceito do fato considerado. No caso do ICMS, a Constituição estabelece, como parâmetro máximo à fixação da grandeza econômica tributável, o valor recebido pelo vendedor. A estipulação de uma presunção absoluta estabeleça, arbitrariamente, um valor superior à realidade documental retratada pelo fato jurídico tributário configura clara e irretorquível burla à Constituição Federal. As definições contidas na Carta Maior pressupõem uma realidade que deve estar consoante com o que aconteceu, e não com o que deveria ter acontecido. Caso contrário, corre-se o risco de, em um curto espaço de tempo, assistir-se a cenas teratológicas, como, por exemplo, a cobrança do Imposto de Renda de empregados que não receberam os respectivos salários (em razão da inadimplência do empregador), tributo calculado sobre os valores que deveriam ter sido recebidos, e não foram» (FERREIRA NETO, Arthur y NICHELE, Rafael (Coord). *Curso Avançado de Substituição Tributária*. São Paulo: IOB, 2010, p. 132-133).

²⁷² «Ao não admitir prova em contrário, a presunção absoluta cria direito substantivo em matéria tributária "che comporta una modificazione (rectius: simplificazione) degli elementi della fattispecie legale (impositiva)", como bem lembra Gaspare FALSITTA. A impossibilidade de demonstração de prova em contrário colide frontalmente com o critério de demonstração de capacidade contributiva, que não se deve superar, tal como se verifica na vedação à analogia. A Constituição, ao exigir a verdade material na identificação de capacidade contributiva, quando a requer efetivamente demonstrada, limita a

Sobre la realización del hecho imponible en menor proporción que la presumida, el STF sentenció en sentido contrario al ahora defendido, aduciendo que la realización del hecho imponible en cuantía inferior a la presumida no lleva al derecho a la restitución parcial, pues la Constitución solo recoge el derecho a la restitución total, cuando no se produce el hecho imponible. En la ADI n.º 1.851, el Tribunal concluyó que «la EC n.º 03/93, al introducir en el artículo 150 de la CF/88 el § 7.º, perfeccionó la institución jurídica, ya prevista en nuestro sistema jurídico-tributario, al delinear la figura del hecho imponible presunto y al establecer la garantía de reembolso preferencial e inmediato del tributo pagado cuando finalmente no se verifique el mismo hecho. La circunstancia de que se presuma el hecho imponible no es óbice para exigir de forma anticipada el tributo, dado que se trata de un sistema que se establece en la Constitución, desarrollado por ley complementaria, que, para definir su base imponible, se sirvió del criterio de estimación que la acerca lo máximo posible a la realidad. La ley complementaria, igualmente, definió el aspecto temporal del hecho imponible que se presume como la salida de la mercancía del establecimiento del contribuyente sustituto, sin dejar margen para que se trate de un momento distinto, en el futuro, de conformidad, además, con lo previsto en el artículo 114 del CTN²⁷³, que considera el hecho imponible de la obligación principal como la situación definida en ley como necesaria y suficiente para que se produzca. Por esta razón, el hecho imponible estimado no es provisional, sino definitivo, con lo que no da lugar a la restitución o complementación del impuesto pagado, salvo, en el primer caso, en el supuesto de su no realización final. Admitir lo contrario despojaría a la institución de las ventajas que determinaron su concepción u adopción, como la reducción, a un único momento, de la maquinaria fiscal y la evasión fiscal a dimensiones mínimas, con lo que se proporciona una mayor comodidad, economía, eficiencia y celeridad a las actividades de imposición y recaudación».

No obstante, más tarde, en la sentencia de la ADI n.º 2.675, el Tribunal, tras una importante renovación de sus miembros, con la entrada de nuevos magistrados,

competência legislativa quanto à criação de procedimentos formais baseados em presunções absolutas ou discriminatórias, que menos tem que ver com atividade probatória e mais com garantia de comodidade da Administração Tributária» (TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 407).

²⁷³ Art. 114. El hecho imponible de la obligación principal es la situación definida en ley como necesaria y suficiente para su realización.

examinó nuevamente el tema, y una buena parte de sus miembros se sumaron a la tesis del derecho a la restitución parcial. En la actualidad, pendiente solo el voto de desempate del magistrado Carlos BRITTO, se espera que el Tribunal dé una solución al referido problema²⁷⁴.

8.4 La adopción de base imponible y hecho imponible de impuestos y contribuciones ya relacionados en la Constitución y la prohibición de *bis in idem* (las reglas de los arts. 154, I y 195, § 4.º de la CF)

Señala el artículo 154, I de la Constitución de 1988:

Artículo 154. La Unión podrá establecer:

I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución.

Con ello, el constituyente introdujo una regla estricta prohibitiva de *bis in idem*, determinando que los nuevos impuestos no podrán tener un núcleo idéntico a los

²⁷⁴ Véase todo lo referido en el Informativo n.º 455 del STF, de febrero de 2007 (la sentencia aún no está disponible, ya que el proceso aún no ha terminado): «El Tribunal retomó el conocimiento de las acciones directas de inconstitucionalidad incoadas por los gobernadores de los estados de Pernambuco y São Paulo contra el artículo 19 de la Ley 11.408/96 y el artículo 66-B, II, de la Ley 6.374/89, con la redacción de la Ley 9.176/95, respectivamente, de los referidos estados, que aseguran la restitución del ICMS pagado anticipadamente en el régimen de sustitución tributaria, en los supuestos en los que la base imponible de la operación sea inferior a la que se presumió —véanse Informativos 331, 332, 397 y 443—. El magistrado Cezar PELUSO, con relación a la ADI 2675/PE, también votó a favor de la improcedencia de la solicitud, reiterando los fundamentos de su voto en la ADI 2777/SP. A continuación, tras el voto-vista del magistrado Eros GRAU y de los votos de los magistrados Gilmar MENDES, Sepúlveda PERTENCE y Ellen GRACIE, que acompañan a la divergencia iniciada por el magistrado Nelson JOBIM, por la procedencia de las solicitudes formuladas en ambas acciones directas, y, además, de los votos de los magistrados Joaquim BARBOSA, Marco Aurélio MELLO y Celso de MELLO, que acompañaban el voto de los ponentes a favor de la improcedencia de las solicitudes, se suspendió el juicio para acoger el voto de desempate del magistrado Carlos BRITTO. No vota, en la ADI 2675/PE, el magistrado Ricardo LEWANDOWSKI, por sustituir al magistrado Carlos VELLOSO, y no vota, en ambas acciones directas, la magistrada Carmen Lúcia Antunes ROCHA, por sustituir al magistrado Nelson JOBIM. ADI 2675/PE, Mag. Pon. Carlos VELLOSO, 7.2.2007. (ADI-2675)».

ya previstos en la Constitución. Con la expresión «núcleo idéntico» pretendemos subrayar nuestra convicción de que es el binomio hecho imponible-base imponible el que mejor define la naturaleza de una exacción, de forma que no son importantes (o, al menos, son mucho menos relevantes), a los efectos de considerarla idéntica a otra ya existente, elementos como, por ejemplo, el tipo de gravamen, la fecha de vencimiento o, incluso, el sujeto activo.

Asimismo, la denominación de un determinado tributo no influirá en la definición de su naturaleza, pues así lo establece expresamente el artículo 4, I del Código Tributario²⁷⁵, de modo que, si se introduce una determinada exacción con características propias de impuesto en el ordenamiento aunque tenga apariencia de «contribución», esta circunstancia no impedirá la aplicación de la referida prohibición.

Una vez dicho esto, la primera referencia que se hace necesaria en la exégesis de la referida disposición se refiere al hecho de saber cómo interpretar el uso que hace el constituyente de la conjunción disyuntiva «o» cuando se refiere al «hecho imponible o base imponible». No nos parece que se pueda afirmar que, con ello, el constituyente quiera exigir, para caracterizar el *bis* prohibido, que la nueva exacción deba contener ambos elementos idénticos y así poder considerarla inconstitucional. Al emplear esta partícula el constituyente quiso determinar que tanto la presencia de base imponible, como la presencia de hecho imponible idénticos, así como la presencia de ambos, simultáneamente, indicará que se habrá configurado un nuevo tributo igual y, por lo tanto, prohibido (*ne bis in idem*).

Sin embargo, las dificultades interpretativas generadas por el enunciado en cuestión no terminan ahí. Un tema tormentoso en la discusión entablada en el ámbito del STF fue la posibilidad de establecer las contribuciones sociales nuevas en virtud de la competencia residual del artículo 195, § 4.º de la CF, aunque su hecho imponible y base imponible fueran idénticos a los de los impuestos recogidos en la Constitución.

²⁷⁵ Art. 4. La naturaleza jurídica específica del tributo la determina el hecho imponible de la respectiva obligación, siendo irrelevantes para calificarla: I - la denominación y demás características formales adoptadas por la ley; II - el destino legal del producto de su recaudación.

La simple redacción de este artículo, en principio, no dejaba lugar a dudas, pues señala que los nuevos impuestos no podrán tener hecho imponible o base imponible propios de los impuestos ya relacionados en la Constitución. No obstante, el artículo 195, § 4.º de la CF retoma el tema y provoca la dificultad al establecer que «la ley podrá establecer otras fuentes destinadas a garantizar el mantenimiento o expansión de la seguridad social, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 154».

De este modo, el tema era saber si la remisión al artículo 154 implicaba una prohibición a la creación de nuevas contribuciones cuyo hecho imponible o base imponible fueran los propios de un impuesto o si implicaba la prohibición de crear nuevas contribuciones cuyo hecho imponible o base imponible fueran los propios de otras contribuciones ya existentes y recogidas en la Constitución. El STF, al conocer el tema, en el RE n.º 146.733, excluyó la interpretación más literal que contraponía contribuciones e impuestos, para concluir que la prohibición de la Carta Magna, en este punto (artículo 195, § 4.º), se refiere al contraste entre las nuevas contribuciones y aquellas ya existentes.

La sentencia en cuestión tiene una gran importancia para el estudio del tema en cuestión, especialmente porque afirma, en boca del magistrado Ilmar GALVÃO, que «en la Constitución no hay ninguna norma que impida la doble imposición de impuesto y contribución sobre el mismo hecho imponible, ni que prohíba que dos tributos tengan la misma base imponible». Según el magistrado, «lo que impide la Carta, en el artículo 154, I, es crear un impuesto cuyo hecho imponible y base imponible sean iguales a los de los impuestos en ella relacionados. El artículo 195.4 impide establecer cualquier otra contribución, a los efectos de la seguridad social, sobre los fenómenos económicos descritos en los incisos I, II y III del párrafo introductorio, que sirven de hecho imponible a la contribución analizada». En la sentencia del RE n.º 228.321, cuyo magistrado ponente fue Carlos VELLOSO, se mantuvo el mismo criterio al cuestionarse la constitucionalidad de la contribución social creada por la LC n.º 84/96 sobre la remuneración de los autónomos, al entender que dicha exacción tendría la misma base imponible que el impuesto sobre la renta de los mismos sujetos pasivos.

El punto relevante para la formación de este criterio por la Corte Suprema se refiere a la circunstancia de que —aunque de forma limitada (esto es, relacionando

impuestos con impuestos y contribuciones con contribuciones)— el STF despejó las dudas sobre la existencia de un principio de unicidad contributiva en la Constitución de 1988 y, en concreto, en el artículo 195. Se entendió que el catálogo del artículo 195 es exhaustivo y que se prohíbe el *bis in idem* o, dicho de otra forma, que se impide la superposición contributiva. Así, solo se podrán establecer nuevas fuentes de financiación de la seguridad social —que no tengan fundamento constitucional propio— mediante ley complementaria y, aún así, siempre que su hecho imponible o base imponible no coincidan con los de las exacciones previstas en el referido artículo, exigiéndose, además, que respete la técnica de la no acumulación.

Al interpretar el artículo 154, I, el STF alegó que la prohibición de *bis in idem* que contiene esta disposición representa una prohibición dirigida al legislador, no al constituyente derivado, como pretendían determinados autores. En este caso, el magistrado Carlos VELLOSO afirmó que «la técnica de la competencia residual de la Unión es para el legislador ordinario y no para el constituyente derivado»²⁷⁶. Con ello, como explica Leandro PAULSEN, «restou consolidado (...) que a não-cumulatividade e o não *bis in idem* não precisam ser observados quando da criação de um novo imposto através de emenda constitucional»²⁷⁷, es decir, la Constitución «vedou (...) o *bis in idem* relativamente às contribuições de seguridade social, ao eleger bases econômicas e determinar que o exercício da competência residual se conforme à mesma sistemática da competência residual atinente aos impostos». Por lo tanto, «não há impedimento, pois, a que haja *bis in idem* ou mesmo bitributação por contribuição de seguridade social relativamente a impostos já instituídos ou que venham a ser instituídos. Tampouco há impedimento ao *bis in idem* entre contribuição de seguridade social relativamente a outras contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse das categorias profissionais ou econômicas»^{278 279}.

8.5 Prohibición de la inclusión, en la base imponible, del importe del tributo

²⁷⁶ ADIn n.º 939.

²⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 7.ª ed., p.214.

²⁷⁸ Ob. cit., p. 578

²⁷⁹ Sobre este punto, véanse nuestros comentarios al artículo 149 de la Constitución.

La inclusión de un tributo en su propia base imponible es una distorsión que se opone a los más rudimentarios postulados de política fiscal, vulnera garantías elementales del contribuyente y entra en conflicto incluso con principios más amplios, rectores de todo el Derecho administrativo. Por ello, siempre estará prohibida salvo excepciones constitucional y expresamente previstas (que, además, ni siquiera el constituyente derivado podría incluir).

Cuando el legislador infraconstitucional realiza la inclusión del importe del tributo en su propia base imponible se produce un vicio fácilmente identificable, ya que, al hacerlo, la ley extrapola el criterio material del supuesto constitucionalmente previsto, al establecer un tributo fuera de los límites de la Constitución. En definitiva, es elemental que, si la Constitución autoriza, por ejemplo, a establecer un impuesto sobre la propiedad, la legislación que prevea que el impuesto grave el «el valor de la propiedad más el importe del propio impuesto» vulnerará la Carta Magna, pues establecer esa segunda exigencia no se justifica en la Constitución. El límite del criterio cuantitativo (base imponible) de una determinada exacción lo establece la propia enunciación de la materialidad (que da la dimensión del acto/hecho cuya imposición se autoriza). Al excederlo, la exigencia carece de soporte constitucional²⁸⁰.

Que el legislador infraconstitucional incluya un tributo en la base imponible, por lo tanto, vulnera la prohibición de *bis in idem*, pues el tributo grava de forma superpuesta (*bis*), sobre su propio criterio cuantitativo (*idem*), agotando la cuantía de la operación (o, en definitiva, la dimensión del acto/hecho sobre el que recae) y recayendo nuevamente sobre ella. Asimismo, cuando es aplicable, choca con el mecanismo de la no acumulación (también este es un instrumento de la interdicción de *bis*), ya que, al prever el llamado «cálculo por dentro», se está acumulando la segunda imposición (ilegítima) a la primera (legítima), gravando dos veces una misma y única materialidad.

²⁸⁰ En línea con este razonamiento, se manifiesta el voto (vencido) del magistrado Marco Aurélio MELLO en el RE n.º 212.209 que acertadamente refiere que, de valer dicha técnica (de cálculo «por dentro») «el porcentaje del ICMS pasa a tener, en sí, dos bases: la primera vinculada a la operación de circulación de mercancías al precio de la venta entablada y efectuada, donde se cuenta con el respaldo constitucional. La ventaja del vendedor con el negocio jurídico genera la obligatoriedad de recaudar el tributo; la segunda base imponible pasa a ser algo que no integra el patrimonio del vendedor: no se trata de su ganancia al efectuar la operación, sino de la cuantía que se ingresa en las arcas públicas, es decir, la que resulta de aplicar el tipo de gravamen del ICMS sobre el importe de la transacción». Asimismo, añade el magistrado que «el tributo no puede exceder, dado el tipo de gravamen y la base impositiva, el importe, en sí, de la operación».

Sin embargo, cuando la introduce el constituyente derivado, la determinación de la inclusión del tributo en su propia base imponible con frecuencia se tiene como correcta, con base en el argumento de que el nivel de este medio es idéntico al que le atribuye competencia tributaria, de modo que, si se reforma la Carta Magna, no se podría oponer vicio a la exigencia. Si bien, consideramos que aunque se introduzca mediante reforma constitucional, a través de una enmienda, la regla de inclusión del tributo en su propia base tampoco es válida, aunque en virtud de otros fundamentos.

Todo tributo, toda exacción, debe recaer, necesaria y exclusivamente, sobre signos presuntivos de riqueza, expresivos de capacidad contributiva. Se grava el *plus*, no el *minus*²⁸¹. De lo contrario, todo el sistema de financiación de los gastos públicos entraría en colapso, ya que, por razones obvias de sostenimiento, solo se puede gravar lo que se tiene y no lo que se debe. En realidad, se trata de aplicar el axioma de HOLMES, que sostenía que el poder tributario no puede alejarse del deber de conservar, o la máxima de EDIMBURGO, «leave them as you find them», que exalta la función de la imposición como mecanismo que lubrica el Estado de Derecho, señalando que los tributos deben mantener a cada uno en la misma situación relativa de renta y patrimonio en la que se encontraban antes de la imposición²⁸².

Cuando se permite que un «tributo» grave algo que representa una carga, en rigor, ya no se tratará de tributo (y aquí incluimos un importante elemento para definir el tributo que, con frecuencia, olvidan la doctrina y la jurisprudencia), ya que la tributación, ontológicamente, es una forma de participación del Estado en la propiedad privada (entendida esta en toda su amplitud semántica, como institución y como valor económico), que se presta a limitar ese derecho, sin llegar, en ningún caso, a consumirlo (porque carece de autorización o legitimación constitucional para ello).

²⁸¹ De esta forma, son oportunas las opiniones del magistrado Ministro Marco AURÉLIO en el RE n.º 212.209, cuando afirma que: «Ante la evidencia, el Fisco actúa cobrando impuesto sobre impuesto a pagar, ignorando la regla que remite a la capacidad económica del contribuyente, ya que este no obtiene nada, nada logra, como para propiciar la imposición».

²⁸² GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco...*, p. 161-162.

Como ya hemos referido²⁸³, el derecho de propiedad, en rigor, preexiste al Estado organizado por el simple hecho de que la necesidad de poseer los bienes de la vida, apropiarse de cosas y, en consecuencia, oponer su propiedad a los demás forma parte de su naturaleza humana. El papel del Estado consiste en hacer que esos derechos sean estables, confiriéndoles seguridad y durabilidad. Para ello, hay que compatibilizar los derechos iguales de todos, limitándolos en la medida necesaria para permitir su coexistencia armónica y pacífica. El propietario dispone libremente de su patrimonio y su derecho prevalece contra todos. Si bien, el interés social le impone ciertas restricciones necesarias para mantener los mismos derechos ajenos.

De esta manera, aunque se diga que el derecho de propiedad es absoluto, en la medida en que se revela oponible *erga omnes*, es indiscutible que también debe limitarse y que la necesidad de esas limitaciones crece a la par de una sociedad cada vez más compleja.

La tributación también puede entenderse como una limitación del derecho de propiedad y, en concreto, de la propiedad privada. En efecto, la propiedad privada es uno de los pilares del sistema capitalista y existe una relación de dependencia recíproca entre el reconocimiento de ese derecho y el deber de contribuir al sostenimiento del Estado mediante el sistema tributario. En verdad, «no hay tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad, lo cual es una verdad demostrada por la definición, cualquiera sea, de lo que se entiende por tributación, en tanto detracción de manos de los particulares hacia manos estatales. Y no podría haber reconocimiento y protección de este derecho sin un Estado que viva alimentado por los tributos, recaudados, recortados, obtenidos merced al fruto de la vigencia efectiva de ese derecho a nivel individual»²⁸⁴.

Como ya afirmó BECKER, «o Poder Tributário não é um poder *sui generis* que teria características próprias e específicas. O "Poder Tributário" é simplesmente uma manifestação do Poder estatal»²⁸⁵. El sistema tributario, en este sentido, debe funcionar

²⁸³ Véase GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco*, ob. cit., p. 37 y sig.

²⁸⁴ CASANOVA. *El principio...* p.32.

²⁸⁵ BECKER. *Teoria geral...* p. 267.

como las demás normas limitadoras del derecho de propiedad, con lo que puede regularlo, pero, nunca acabar con su esencia, pues, de lo contrario, se estaría permitiendo la derogación, modificación o reducción del contenido de una garantía individual constitucional fundamental (protectora del derecho de propiedad), lo que expresamente prohíbe el artículo 60, § 4.º de la Constitución²⁸⁶.

Es importante decir —y aquí reside el punto fundamental de nuestra exposición— que limitar no significa privar. Según GARCÍA DE ENTERRÍA la limitación del derecho de propiedad «no modifica el derecho subjetivo afectado, ni tampoco la capacidad jurídica o de obrar del titular, sino que actúa, exclusivamente, sobre las condiciones de ejercicio de dicho derecho, dejando inalterado todo el resto de los elementos del mismo (configuración, funcionalidad, límites, protección). Esa incidencia sobre las facultades de ejercicio de los derechos está determinada por la necesidad de coordinarlos, bien con los derechos o intereses de otro sujeto, bien (lo que es supuesto normal de las limitaciones administrativas) con los intereses o derechos de la comunidad o del aparato administrativo»^{287 288}.

De esta forma, la limitación es una reducción del «contenido normal» de un derecho previamente delimitado. En este sentido, opera en el mismo nivel del derecho limitado, modelándolo para su desarrollo. En este punto difiere de la privación, pues en ella sucede justamente lo contrario. En ella se produce un ataque exterior al derecho, por fundamentos distintos de los que le dan soporte. Privar de un derecho supone un sacrificio, una destrucción, inversamente a la limitación que, en último término, opera en el sentido de la construcción del derecho^{289 290}.

²⁸⁶ Art. 60, § 4.º - No será objeto de decisión la propuesta de reforma que pretenda abolir: IV - los derechos y garantías individuales.

²⁸⁷ GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo. apud RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Curso de derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 1989, t. 2, p. 97.

²⁸⁸ Aclaremos, en este punto, para evitar confusiones, que no adoptamos la distinción trazada por CASANOVA entre limitaciones y límites, pues pensamos que las dificultades que potencialmente puede crear son mayores que los beneficios que pudiera producir.

²⁸⁹ CASANOVA. *El principio...*

²⁹⁰ Algunos autores clasifican la expropiación como limitación del derecho de propiedad. SILVA, J. *Curso de direito...* p. 272, en este sentido, sostiene que la expropiación es una limitación del carácter de

En virtud de ello, la característica común de las limitaciones es su no indemnizabilidad, por lo que deben soportarse como una carga de la vida en sociedad. Al contrario de la privación (que se manifiesta, por lo general, mediante la expropiación), que siempre va precedida o seguida de indemnización, salvo, claro está, cuando se produce un acto ilícito y asume carácter de pena (en cuyo caso la privación puede llevarse a cabo mediante confiscación).

La tributación forma parte de este contexto. Manteniendo la esencia del derecho de propiedad, los tributos la limitan a favor de un interés del Estado, de una finalidad pública, como puede ser la obtención de recursos o el control de la conducta del particular. Los tributos en ningún caso llegan a privar al particular de la propiedad, pues en ese caso se impondría la necesidad de indemnizar o la comisión de algún ilícito, que justificara dicha suerte sanción (lo que, por definición, no sucede en el Derecho tributario). La tributación diseña y modela el derecho de propiedad, funcionando como una carga necesaria que garantiza y protege el Estado. Actúa en el sentido de su construcción y preservación.

Confiscar (del latín *confiscare*) es el acto de aprehender la propiedad a favor del Fisco, sin ofrecer al perjudicado una compensación a cambio. Por ello, la confiscación tiene carácter de penalización, resultante de la comisión de algún acto contrario a la ley. Véase la definición recogida en el clásico diccionario Black's Law Dictionary:

Confiscation – Act of Confiscating. The seizure of private property by the government without compensation to the owner, often as a consequence of conviction for crime, or

perpetuidad de la propiedad. Con el debido respeto a la opinión de este autor, nos parece que su posición exhibe una contradicción en términos relativos. O el derecho es perpetuo o no lo es. No se puede «limitar» la perpetuidad y la expropiación, en puridad, no la limita, sino que acaba con ella, la finaliza. Asimismo, si la expropiación es una forma de adquisición originaria de la propiedad, parece evidente que solo se puede adquirir la propiedad si se priva de ella al propietario anterior. La limitación presupone el mantenimiento del derecho de propiedad, lo que no sucede en la expropiación. En virtud de este hecho, se indemniza al antiguo propietario (en la expropiación), como forma de reparación por la pérdida.

because possession or use of the property was contrary to law²⁹¹.

Por lo tanto, la confiscación excede de la mera limitación del derecho de propiedad y se adentra en el campo de la privación. No busca construir el desarrollo de dicho derecho, sino su destrucción, por motivos ajenos al derecho y que se justifican en la conducta irregular del poseedor de la propiedad²⁹².

Tributo y confiscación se presentan como conceptos casi antagónicos, pues si, por un lado, el tributo, conforme al artículo 3 del Código Tributario, no representa sanción de acto ilícito, por otro, la institución de la confiscación se asocia invariablemente a la noción de sanción. El tributo limita la propiedad y se justifica como garantía del derecho de propiedad, mientras que la confiscación suprime y aniquila la propiedad²⁹³.

Por lo tanto, la función principal del principio del artículo 150, IV de la Constitución es establecer un marco a las limitaciones que la imposición puede establecer sobre el derecho de propiedad, para indicar (e impedir) el momento en el que la imposición deja de lubricar y construir el derecho de propiedad (permitiendo su mantenimiento), para inviabilizarlo. De forma gráfica, podríamos decir que la limitación mediante imposición tributaria termina donde empieza la privación, el efecto confiscatorio²⁹⁴.

²⁹¹ BLACK, Henry Campbell. Confiscation. In: Law Dictionary. 6. ed. St. Paul: West Publishing, 1990.

²⁹² «La doctrina supone la existencia de confiscación en los siguientes supuestos:
— Si la tributación colapsa una empresa o hace que deje de ser rentable.
— Si la tributación absorbe todos los rendimientos del patrimonio.
— Cuando el impuesto ha de pagarse con la substancia del patrimonio.
— Cuando el impuesto priva al ciudadano de los medios necesarios para la vida.
— Cuando el Impuesto sobre Sucesiones deja vacío de contenido el derecho a la herencia» (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 60-61).

²⁹³ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 75.

²⁹⁴ El principio de no confiscación se prevé expresamente en la Constitución Española de 1978 que, en vez de referirse a «efecto» confiscatorio como la brasileña, utiliza la expresión «alcance» confiscatorio, que nos parece que está más conectada a la noción cuantitativa de este principio. El artículo 31.1 de la Carta Magna española señala: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta disposición es inédita en el constitucionalismo español, en el que no existía un precepto expreso al respecto.

El tributo con efecto confiscatorio es aquel que se enfrenta a su propia naturaleza jurídica y convierte el hecho imponible en un mero pretexto para tomar el patrimonio del contribuyente sin indemnización y sin que se le impute ningún acto ilícito. Las necesidades del Estado no son circunstanciales, sino perennes. Por lo tanto, perpetúa la necesidad de contribuir a la atención de sus necesidades. Si la propiedad privada sostiene el Estado capitalista, entonces este Estado debe preocuparse de garantizar, mantener la propiedad, pues sin ella no hay nada que gravar. Se puede sostener, en consecuencia, que entre el sistema tributario y el derecho de propiedad existe una relación de dependencia recíproca.

Sampaio DÓRIA, en una obra en la que se dedicó intensamente a este tema, manifestó su posición en el mismo sentido al expuesto, al afirmar: «Quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada a tênue linha divisória entre as desapropriações, a serem justa e equivalentemente indenizadas, e a cobrança de impostos que não implica em idêntica contraprestação econômica»²⁹⁵. Similar es la opinión de Hector VILLEGAS, para quien existe efecto confiscatorio «ante exigência tributária que exceda a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado»²⁹⁶.

¿Qué se dirá, entonces de la imposición que, como en el caso objeto de estudio, no recae sobre la «posibilidad de colaborar en los gastos públicos», sino sobre la deuda (técnicamente, un gasto), con lo que se alimenta no de la creación de riqueza, sino de su destrucción? Ahora bien, es evidente que consume y agrede el cuerpo mismo de la propiedad y no sus frutos. Con ello, choca frontalmente con derechos y garantías

²⁹⁵ DÓRIA. *Direito...* p. 195.

²⁹⁶ VILLEGAS, Hector. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 89.

fundamentales e infringe el artículo 60, § 4.º de la Carta, que asegura que ni el constituyente derivado está autorizado a atacar esos valores, de nivel superior²⁹⁷.

La Constitución prohíbe cualquier tributo que tenga «efecto» confiscatorio, lo que implica decir, que tenga el efecto de privar al contribuyente no de una propiedad en concreto, sino de la propiedad entendida como institución, como medio de supervivencia, dignidad humana, producción de riquezas, desarrollo y realización de muchos otros derechos constitucionales; en definitiva, de la propiedad como pilar del Estado, en la amplitud del concepto constitucional. De ahí la utilidad de la contraposición de los conceptos de tributo y confiscación, para comprobar que el sentido necesario de la expresión «efecto confiscatorio» es el de prohibir la imposición que prive al contribuyente del ejercicio de derechos constitucionalmente asegurados, que se realizan a partir de la garantía de propiedad²⁹⁸.

Al vedar el efecto confiscatorio (artículo 150, IV)²⁹⁹, la Constitución prohíbe que los tributos recaigan sobre aquello que no revela capacidad contributiva, impidiendo, de esta forma, que la exacción tributaria destruya (confisque, anule o tenga

²⁹⁷ No obstante, es oportuno señalar que aunque la primera idea que viene a la cabeza del intérprete cuando se trata del principio de no confiscación sea la de que este se orienta a atacar la imposición excesivamente elevada, es verdad que su noción es mucho más amplia y también puede invocarse el postulado en caso de que la imposición sea excesivamente baja. BILAC PINTO, recordando la jurisprudencia americana, da un ejemplo que encaja perfectamente para demostrar supuestos de imposición que tienen efecto confiscatorio por ser excesivamente baja. Afirma: «Nos Estados Unidos, quando as tarifas dos serviços de utilidade pública não remuneram devidamente o capital invertido, as empresas exploradoras recorrem aos tribunais que, quando convencidos da procedência da alegação, anulam o ato administrativo sob o fundamento de que a tarifa é confiscatória» (BILAC PINTO, Olavo. *Estudos de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.p. 152).

²⁹⁸ En España no es diferente, ya que se prohíbe el «alcance confiscatorio» de los tributos: «La Sentencia constitucional de 4 de octubre de 1990 considera que "la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible —substrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución; [...]» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.ª ed. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993, p. 111-112).

²⁹⁹ Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías que se aseguren a favor del contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios: IV - utilizar tributo con efectos confiscatorios.

ese «efecto») el «patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente» (usando los términos del artículo 145, § 1.º)³⁰⁰. Si establecemos un gráfico que considere la relación entre el poder tributario y la riqueza gravada será necesario fijar, por un lado, un punto a partir del cual sea posible la imposición y, por otro, a partir del cual deje de ser cuantitativamente razonable y constitucional para convertirse en inadmisibles. Entre esos dos puntos encontraremos la esfera de libertad de actuación del legislador tributario. En otras palabras, ese espacio intermedio representará la capacidad contributiva.

A su vez, el efecto confiscatorio se encontrará en los dos puntos, a un lado y otro de la capacidad contributiva. De esta forma, tanto por debajo de la capacidad contributiva, como por encima, la imposición ya no limita, sino que destruye derechos constitucionalmente consagrados (por lo que no se legitima), pues en esa circunstancia consume, cercena el patrimonio o impide el ejercicio de derechos básicos para la dignidad del ser humano (mínimo existencial), en la medida en que aún no se ha producido riqueza de la que pueda participar el Estado. Tanto a un lado como al otro de la capacidad contributiva, la imposición, como en la conocida metáfora, mata la gallina de los huevos de oro.

En suma, lo que pretendemos dejar claro con esta exposición es la perfecta comprensión de aspectos centrales y conceptuales de lo que debe entenderse por «tributo», a los efectos de demostrar que la imposición de un gasto va en contra de la propia concepción del sistema tributario y cada una de sus reglas de competencia, ya que la autorización popular para el ejercicio de cualquier de ellas exige que recaigan sobre un *plus*, sobre la riqueza, la manifestación de capacidad contributiva, ya que de lo contrario se habrán comprometido garantías de mayor nivel (derechos y garantías individuales). Si no se atiende a lo que entendemos como un presupuesto para el ejercicio legítimo de las competencias constitucionalmente previstas, de tributación, en rigor, no se estará hablando sino de confiscación, destrucción, anulación, peligro de la

³⁰⁰ Art. 145, § 1.º - Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y se graduarán conforme la capacidad económica del contribuyente, facultándose a la administración tributaria, con el fin especial de dar efectividad a esos objetivos, a identificar, con respeto a los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.

propiedad privada (como institución y valor) y del ejercicio de derechos fundamentales constitucionalmente asegurados en un nivel jerárquicamente superior.

Por consiguiente, infringir la Carta Magna, mediante una eventual reforma constitucional que pretenda incluir un tributo como objeto de tributación, se dará sobre una gama inmensa de disposiciones, ya que choca con la autorización que el pueblo da al Estado para participar de la propiedad privada³⁰¹.

En Brasil, la materia ya ha dado lugar a importantes discusiones que está conociendo el Pleno del Supremo Tribunal Federal. Con relación al ICMS, el STF autorizó, en el RE n.º 212.209, la posibilidad de incluirlo en su propia base imponible, antes incluso de que se dictara la EC n.º 33, de 2001, que introdujo la letra i) en el artículo 155, § 2.º, XII de la Constitución que, expresamente, vino a decir que se reserva a la ley complementaria «determinar la base imponible, de modo que la cuantía del impuesto la integre, también en la importación del exterior de bien, mercancía o servicio». Determinó la forma de cálculo por dentro. Sin embargo, volvió a surgir, declarándose su repercusión general, en el RE n.º 582.461, para que el pleno decidiera nuevamente al respecto.

Hay más casos en los que la práctica se verifica. Nos limitamos a referir la Contribución Social sobre el Beneficio Neto (que se incluye en su propia base imponible y en la del impuesto sobre la renta), el PIS-COFINS sobre la importación (que incluyeron en su base la cuantía del ICMS y de sus propias contribuciones) y el PIS-COFINS interno (que recae sobre los ingresos ignorando la circunstancia de que en

³⁰¹ El STF tuvo ocasión de declarar inconstitucional una enmienda a la Constitución, en materia tributaria, al calificar los derechos del contribuyente como derechos fundamentales, con la consecuente aplicación del artículo 60, § 4.º de la Carta a los efectos de excluir del ordenamiento enmienda que choque con ellos. Esto es lo que sucedió en el importantísimo precedente de la ADIn n.º 939, que reconoció la inconstitucionalidad de disposiciones de la Enmienda Constitucional n.º 3/93, relativa al IPMF, en el que el STF entendió que la inmunidad recíproca está protegida por el art. 60, § 4.º (al garantizar la forma federal) y que las inmunidades previstas en el art. 150, VI, b), c) y d), expresan derechos fundamentales, por lo que también están protegidas por el artículo 60, § 4.º contra la derogación, por el poder constituyente derivado. En esta ocasión, en la línea de cuanto se ha expuesto, afirmó el magistrado Celso de MELLO que «la inmunidad tributaria no constituye un fin en sí mismo. Más bien, representa un poderoso factor de contención del arbitrio del Estado en la medida en que ese postulado de la Constitución, al inhibir el ejercicio de la competencia impositiva por el Poder Público, valoriza, favorece y tutela el espacio en el que florecen aquellas libertades públicas».

su importe se incluye el ICMS, con lo que la aumenta de forma artificial, sin que expresen «ingresos», sino lo contrario).

En el caso del PIS-COFINS importación, el legislador, con el fin de llevar más lejos la autorización constitucional recibida, determinó que, además del valor en aduana (sobre el que podía recaer el gravamen), se incluirían en la base imponible de tales tributos el importe de las propias contribuciones y el del ICMS. Esta pretensión, afortunadamente, fue ampliamente rechazada por la jurisprudencia, cuyas sentencias determinan la reducción de la base imponible al importe constitucionalmente permitido.

En lo que se refiere a la prohibición impuesta en el artículo 1, párrafo único, de la Ley n.º 9.316/96³⁰², de deducción de la CSLL de su propia base imponible, así como de la base del IRPJ, la violación de la prohibición de *bis in idem* —además, obviamente, de la vulneración del principio de capacidad contributiva— parece evidente. Atendiendo a la importancia de la cuestión, el STF decretó la repercusión general del tema, remitiendo el conocimiento del RE n.º 582.525 al pleno, para que analizara la constitucionalidad de la referida norma. En efecto, tanto la CSLL como el IRPJ están ontológicamente vinculados a la noción de adquisición de disponibilidad económica, de modo que su base imponible expresa no solo la noción de riqueza, sino, además, la noción de riqueza aparte de toda aquella cuantía que no se incorpore, realmente, al patrimonio de los socios y que no expresa beneficio. De esta forma, la inclusión de gastos —en el caso, gastos tributarios relativos a esas exacciones— en la base imponible de tales tributos redundaría en una doble imposición que, además de excesiva en su extensión, es completamente antagónica con la materialidad constitucionalmente amparada, que excluye toda cuantía que no exprese un verdadero aumento patrimonial para el contribuyente.

En cuanto a la inclusión del ICMS en la base imponible del PIS-COFINS interno, el pleno del STF ya tuvo ocasión de dar comienzo a un juicio sobre el tema, en el que seis de los once magistrados se manifestaron sobre la ilegitimidad de dicha sistemática (RE n.º 240785). En esta ocasión, el ponente Marco Aurélio MELLO

³⁰² Art. 1. La cuantía de la contribución social sobre el beneficio neto no podrá deducirse para determinar el beneficio real ni su propia base imponible.

admitió el recurso, junto a los magistrados Cármen Lúcia Antunes ROCHA, Ricardo LEWANDOWSKI, Carlos BRITTO, César PELUSO y Sepúlveda PERTENCE. Entendió que existía violación del artículo 195, I, de la CF, con fundamento en de que la base imponible de la COFINS solamente puede integrar la suma de las cuantías obtenidas en las operaciones de venta o prestación de servicios o, en lo que concierne al punto objeto de controversia, que el tributo en cuestión solo puede gravar la riqueza obtenida con la realización de la operación y no el ICMS, que constituye una carga fiscal y no facturación. El magistrado Eros GRAU, en su voto divergente, no admitió el recurso al considerar que el importe del ICMS integra la base imponible de la COFINS, porque está incluido en la facturación, puesto que se trata de un impuesto indirecto que se suma al precio de la mercancía. Después, se suspendió el proceso por la solicitud de vista del magistrado Gilmar MENDES y, aún no ha terminado. Sin embargo, este es el caso en el que con más énfasis el STF ha expresado su rechazo a la inclusión infraconstitucional de elementos ajenos a la materialidad del tributo, que impliquen un aumento ilegítimo de su base, especialmente cuando dichos incrementos se llevan a cabo mediante la inclusión de elementos que revelan gastos y no son signos presuntivos de capacidad contributiva.

Dicho precedente puede representar un importante avance en la concreción de garantías constitucionales de los contribuyentes, al producir efectos en otros casos aún no resueltos por el Tribunal Supremo y poner sobre aviso a las autoridades legislativas brasileñas, pródigas en la creación de subterfugios que aumentan inconstitucionalmente el ámbito material de las exacciones. En lo que se refiere a la prohibición de *bis in idem*, creemos que el axioma en cuestión tiene mucho que ganar con esta orientación jurisprudencial, que puede suponer un campo fértil a su aplicación, ya que la inclusión de un tributo en la base imponible de otro, o en la propia, representa, precisamente, una forma de exigencia tributaria doble e indebida.

En lo que se refiere a la política fiscal, los elementos clave para la correcta estructuración del sistema tributario son los principios de transparencia, moderación y comodidad. Así, incluir el tributo en su propia base imponible vulnera gravemente la transparencia (que es un mandato del artículo 150, § 5.º de la Carta, que determina que por ley se establezcan «medidas de información a los consumidores sobre los impuestos que gravan las mercancías y servicios»), en la medida en que, convierte el tipo de

gravamen legal en una mentira, una ficción, deformada por la introducción de elementos ajenos y heterogéneos en la base imponible de la exacción, que aumenta de forma artificial. Dicha estratagema, a la par de dificultar el cálculo del tributo (comodidad) y engañar en la percepción de la carga que soporta la sociedad, entra en conflicto con el postulado de economía, cuyas raíces se remontan a la obra de Adam SMITH, según el cual «every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the state»³⁰³. Como afirmó HALLER, la economía engloba dos imperativos, el de establecimiento de tributos módicos y el de establecimiento de estructuras recaudatorias módicas. Pues bien, la fórmula de cálculo del tributo objeto de debate infringe ambos: hace más complejo el control de la exacción y, de forma paralela e indirecta, eleva el *quantum* del tributo³⁰⁴.

Algunos autores argumentarían que las máximas de política fiscal no poseen un fundamento positivo que les otorgue coercibilidad. No podemos estar de acuerdo con dicho razonamiento, sin embargo, a partir de la Ley Complementaria n.º 95 y del Decreto n.º 4.176 que, aunque no posean sanción puntual (como algunos exigen), en caso de que no sean observados, como es obvio, se produce la nulidad de las normas que con ellos no se coadunen (ya que la validez es condición para que una determinada norma entre a formar parte del sistema).

8.6 Anualidad, impuestos sobre el patrimonio y la prohibición de *bis in idem*

Aunque la Constitución de 1988 no contempla un principio de anualidad en el sentido tradicional³⁰⁵, entendido como principio de autorización presupuestaria previa a

³⁰³ SMITH, Adam. *Wealth of Nations*. West Sussex: Capstone Publishing, 2010, p. 355

³⁰⁴ HALLER, Heinz. *Finanzpolitik*, p. 238 y 243, apud Neumark, op. cit. p. 392.

³⁰⁵ Nos referimos a la redacción clara y amplia que el principio recibió en la Constitución de 1946 (que más tarde se modificó y redujo en reformas y constituciones posteriores): «CAPÍTULO II. De los derechos y de las garantías individuales. Art. 141. La Constitución asegura a los brasileños y los extranjeros residentes en el país la inviolabilidad del derecho a la vida, la libertad, la seguridad individual y la propiedad, en los siguientes términos: § 34. No se exigirá ni aumentará ningún tributo sin que la ley

las leyes tributarias (que fue sustituido por el principio de anterioridad)³⁰⁶, nos parece que aún rige en Brasil un principio que puede denominarse igual o, alternativamente, sustituirse por una adecuada comprensión de la prohibición de *bis in idem* en lo que se refiere a los efectos que el axioma proyecta con relación a los impuestos sobre el patrimonio.

El Impuesto sobre Vehículos Automotores (IPVA, según sus siglas en portugués), así como el Impuesto sobre la Propiedad Urbana (IPTU, según sus siglas en portugués) y el Impuesto sobre la Propiedad Rústica (ITR, según sus siglas en portugués), son claros ejemplos de exacciones que recaen sobre la titularidad de bienes. El aspecto material de sus hechos imposables no implica una acción del sujeto pasivo, sino la mera condición, hecho, de ser propietario. El tributo se devenga porque el contribuyente es dueño de un determinado bien, con independencia de cualquier otra circunstancia.

De esta forma, por ejemplo, los contribuyentes del IPTU reciben en su domicilio, a principios de cada año, la liquidación de oficio del impuesto, a través de un recibo que refleja el inmueble gravado, el impuesto devengado y el periodo impositivo. Pagan la exacción correspondiente y con ello se liberan de su obligación tributaria, pues se extingue con el pago, según señalan los artículos 156 y 113 del CTN³⁰⁷.

Por lo tanto, es oportuno preguntarse qué ocurriría si el Ayuntamiento redujera el período impositivo del impuesto y lo estableciera en periodos inferiores a un año (por ejemplo, si señalara que el IPTU se devenga el último día útil de cada semestre, trimestre o mes). La pregunta es pertinente, pues, si no existe en nuestro ordenamiento

lo establezca; no se cobrará ningún tributo en cada ejercicio sin previa autorización presupuestaria, excepto, los aranceles aduaneros y el impuesto creado por motivo de guerra».

³⁰⁶ Esta, en los términos del artículo 150, se dispone de la siguiente forma: «Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías que se aseguren a favor del contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios: III - cobrar tributos: b) en el mismo ejercicio financiero en el que se haya publicado la ley que los creó o aumentó». Puede verse que la CF de 1988 ya no vincula la eficacia y aplicación de las leyes tributarias a la previsión y autorización en ley presupuestaria, limitándose a posponer la eficacia y aplicación de la ley que aumenta o establece tributo para el ejercicio siguiente al de la publicación de la ley tributaria, con independencia de que conste o no en la ley presupuestaria.

³⁰⁷ «Art. 156. Extinguen el crédito tributario: I - el pago»; «Art. 113. La obligación tributaria es principal o accesoria. § 1.º La obligación principal surge cuando se realiza el hecho imponible, tiene por objeto el pago de tributo o sanción pecuniaria y se extingue junto con el crédito que deriva de ella».

una garantía de anualidad, ¿qué impide que se puedan exigir los tributos sobre el patrimonio dentro del mismo año? En definitiva, la legalidad y la anterioridad no salvaguardan al contribuyente en dicha situación.

Por ello, pensamos que el artículo 165³⁰⁸ de la Constitución, que fija el período anual como parámetro presupuestario, incluso para modificaciones en la legislación tributaria (§ 2.º) y el presupuesto fiscal (§ 5.º), traduce una regla de prohibición de *bis* que impide a los entes tributarios reducir el período impositivo de las exacciones que gravan el patrimonio a periodos inferiores al ejercicio financiero. En efecto, de no ser así, no podría extraerse ningún efecto realmente exonerador del pago efectuado por el contribuyente de tales exacciones y el impuesto podría exigirse nuevamente en el mismo año en el que fue liquidado, ya que, materialmente, el sujeto pasivo seguiría, en

³⁰⁸ Sección II. DE LOS PRESUPUESTOS. Art. 165. Leyes de iniciativa del Poder Ejecutivo establecerán: I - el plan plurianual; II - las directrices presupuestarias; III - los presupuestos anuales.

§ 1.º - La ley que regule el plan plurianual establecerá, de forma regionalizada, las directrices, objetivos y metas de la administración pública federal para los gastos de capital y los que deriven de ellos y para los relativos a los programas de duración continuada.

§ 2.º - La ley de directrices presupuestarias comprenderá las metas y prioridades de la administración pública federal, incluyendo los gastos de capital para el ejercicio financiero siguiente, orientará la elaboración de la ley presupuestaria anual, dispondrá las modificaciones en la legislación tributaria y establecerá la política de aplicación de las agencias financieras oficiales de fomento.

§ 3.º - El Poder Ejecutivo publicará, hasta treinta días después del cierre de cada bimestre, un informe resumido de la ejecución presupuestaria.

§ 4.º - Los planes y programas nacionales, regionales y sectoriales previstos en esta Constitución se elaborarán en consonancia con el plan plurianual y serán valorados por el Congreso Nacional.

§ 5.º - La ley presupuestaria anual comprenderá:

I - el presupuesto fiscal referente a los poderes de la Unión, sus fondos, organismos y entidades de la administración directa e indirecta, incluidas las fundaciones creadas y mantenidas por el Poder Público;

II - el presupuesto de inversión de las empresas en las que la Unión, directa o indirectamente, posea la mayoría del capital social con derecho a voto;

III - el presupuesto de la seguridad social, y de las entidades y organismos a ella vinculados, de la administración directa o indirecta, así como los fondos y fundaciones creados y mantenidos por el Poder Público.

§ 6.º - El proyecto de ley presupuestaria irá acompañado de una explicación regionalizada del efecto, sobre los ingresos y gastos, derivada de exenciones, amnistías, condonaciones, subvenciones y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia.

§ 7.º - Los presupuestos previstos en el § 5.º, I y II, de este artículo, compatibilizados con el plan plurianual, tendrán entre sus funciones la de reducir desigualdades interregionales, según un criterio poblacional.

§ 8.º - La ley presupuestaria anual no contendrá ninguna disposición ajena a la previsión de ingresos y determinación de gastos, excepto la autorización para la apertura de créditos complementarios y la contratación de operaciones de crédito, aunque por anticipación de ingresos, en los términos legalmente previstos.

§ 9.º - Se reserva a ley complementaria:

I - regular el ejercicio financiero, la vigencia, los plazos, la elaboración y la organización del plan plurianual, de la ley de directrices presupuestarias y de la ley presupuestaria anual;

II - establecer normas de gestión financiera y patrimonial de la administración directa e indirecta, así como condiciones para la creación y funcionamiento de fondos.

principio, siendo el propietario de los bienes, produciéndose, indudablemente, la subsunción al criterio material del hecho imponible.

A nuestro modo de ver, los artículos 156 y 113 del CTN expresan una *regla* específica puntualmente prohibitiva de *bis in idem*, dentro de la perspectiva concreta de análisis del postulado, que impide al Fisco volver a exigir el impuesto liquidado y abonado. El *bis*, por lo tanto, corresponderá a la *doble* exigencia del mismo impuesto, y el *idem* se referirá a la circunstancia de que esa nueva exigencia se produzca en el *mismo* período (el mismo ejercicio) que sirve como parámetro para limitar el poder tributario en dicho caso, de forma que los artículos 156 y 113 se conjugan con el antes referido artículo 165 de la Constitución.

En efecto, al tratarse —la materialidad de los impuestos que gravan el patrimonio— de un *hecho*, un estado de inercia, es necesario, como exigencia de coherencia y racionalidad de esas exacciones, añadir a la condición de propietario otra condición capaz de delimitar perfectamente el hecho imponible, pues en caso contrario se admitirían «n» imposiciones sobre el mero mantenimiento de dicho estado de hecho, lo que haría que la extensión y los límites de la obligación tributaria principal realmente fueran inciertos. El caso es muy distinto de los tributos que corresponden a una *acción* del sujeto pasivo que revele capacidad contributiva, ya que, en esos supuestos, cada vez que se repita la acción constitucional o legalmente establecida se estará revelado un nuevo e inconfundible signo presuntivo de riqueza, que corresponderá a un nuevo devengo del impuesto. Asimismo, el caso es distinto de los impuestos que tienen alguna relación de contraprestación por parte del Estado, ya que en estos casos también se tiene una *acción* —no del contribuyente, sino del Poder Público— que limita e imposibilita el *bis* (doble imposición) respecto de ese comportamiento (*idem*), perfectamente demarcado y singular. En esas dos situaciones, el pago de la exigencia garantizará la extinción de la obligación concreta, relativa a *aquel actuar claramente identificado* y no habrá ninguna duda al respecto. Por lo tanto, el problema surge exclusivamente en la imposición de estados de hecho, insuficientes para delimitar la extensión de los efectos exoneradores del pago.

Por ello para la conformación y comprensión del hecho imponible de los tributos que gravan el patrimonio es imprescindible la noción de que estos necesitan

referibilidad, como parámetro para la legitimación de la imposición sobre la condición (cerrada) de ser propietario de una determinada riqueza. La capacidad contributiva así lo exige, ya que la permanente y reiterada participación del Estado sobre la mera titularidad de un bien llevaría a su confiscación. Tan relevante papel lo desempeña la prohibición de *bis in idem*, constitucionalmente fijada por la adopción de un límite objetivo anual para gravar el patrimonio, mediante la interpretación conjunta del artículo 165³⁰⁹ y las disposiciones constitucionales que otorgan competencia para determinar las referidas exacciones (arts. 153, VI, 155, III y 156, I). De esta forma, el período anual, como criterio constitucional adoptado como parámetro financiero y administrativo para definir la acción del Poder Público (incluso para prever ingresos, § 8.º), es el que se revela útil para limitar el poder tributario en esta suerte de exacción^{310 311}.

³⁰⁹ Sección II. DE LOS PRESUPUESTOS. Art. 165. Leyes de iniciativa del Poder Ejecutivo establecerán: I – el plan plurianual; II - las directrices presupuestarias; III – los presupuestos anuales. § 1.º - La ley que regule el plan plurianual establecerá, de forma regionalizada, las directrices, objetivos y metas de la administración pública federal para los gastos de capital y los que deriven de ellos y para los relativos a los programas de duración continuada.

§ 2.º - La ley de directrices presupuestarias comprenderá las metas y prioridades de la administración pública federal, incluyendo los gastos de capital para el ejercicio financiero siguiente, orientará la elaboración de la ley presupuestaria anual, dispondrá las modificaciones en la legislación tributaria y establecerá la política de aplicación de las agencias financieras oficiales de fomento. § 3.º - El Poder Ejecutivo publicará, hasta treinta días después del cierre de cada bimestre, un informe resumido de la ejecución presupuestaria. § 4.º - Los planes y programas nacionales, regionales y sectoriales previstos en esta Constitución se elaborarán en consonancia con el plan plurianual y serán valorados por el Congreso Nacional. § 5.º - La ley presupuestaria anual comprenderá: I – el presupuesto fiscal referente a los poderes de la Unión, sus fondos, organismos y entidades de la administración directa e indirecta, incluidas las fundaciones creadas y mantenidas por el Poder Público; II – el presupuesto de inversión de las empresas en las que la Unión, directa o indirectamente, posea la mayoría del capital social con derecho a voto; III – el presupuesto de la seguridad social, y de las entidades y organismos a ella vinculados, de la administración directa o indirecta, así como los fondos y fundaciones creados y mantenidos por el Poder Público. § 6.º - El proyecto de ley presupuestaria irá acompañado de una explicación regionalizada del efecto, sobre los ingresos y gastos, derivada de exenciones, amnistías, condonaciones, subvenciones y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. § 7.º - Los presupuestos previstos en el § 5.º, I y II, de este artículo, compatibilizados con el plan plurianual, tendrán entre sus funciones la de reducir desigualdades interregionales, según un criterio poblacional. § 8.º - La ley presupuestaria anual no contendrá ninguna disposición ajena a la previsión de ingresos y determinación de gastos, excepto la autorización para la apertura de créditos complementarios y la contratación de operaciones de crédito, aunque por anticipación de ingresos, en los términos legalmente previstos. § 9.º - Se reserva a ley complementaria: I – regular el ejercicio financiero, la vigencia, los plazos, la elaboración y la organización del plan plurianual, de la ley de directrices presupuestarias y de la ley presupuestaria anual; II - establecer normas de gestión financiera y patrimonial de la administración directa e indirecta, así como condiciones para la creación y funcionamiento de fondos.

³¹⁰ Ha de advertirse que incluso, como norma general, se prohíben las enmiendas al proyecto de ley presupuestaria, de forma que solo se admiten con carácter excepcional, siempre que se indiquen los recursos necesarios «admitidos solo los que provenientes de la cancelación de gastos»: § 3.º - Las enmiendas al proyecto de ley del presupuesto anual o a los proyectos que lo modifiquen solamente pueden aprobarse si: I – son compatibles con el plan plurianual y con la ley de directrices presupuestarias; II – indican los recursos necesarios, admitidos solo los que provenientes de la cancelación de gastos,

8.7 El artículo 145, § 2.º y la prohibición de *bis in idem* relativa a la determinación de la base imponible de las tasas

El artículo 145 de la CF recoge una regla prohibitiva de *bis in idem* entre tasas e impuestos, al señalar que la Unión, los estados, el distrito federal y los municipios podrán establecer impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora, pero que «las tasas no podrán tener base imponible propia de impuestos»³¹². Con ello, pretendió evitar

excluidos los que recaen sobre: a) dotaciones para personal y sus cargas; b) servicio de la deuda; c) transferencias tributarias constitucionales para Estados, Municipios y Distrito Federal.

³¹¹ Al tratar el tema desde la óptica del principio de anualidad, Misabel DERZI señala: «Não obstante, o princípio da anualidade sobrevive na Constituição de 1988, com outro enfoque, diferente do princípio da autorização orçamentária e passa a atingir importantes temas no Direito Tributário. É que anual é o exercício financeiro, em relação ao qual vigora o princípio da anterioridade; anual é a programação da arrecadação e da despesa do Estado, por meio da lei orçamentária; anual é a execução da lei orçamentária, anuais são a fiscalização financeira e a prestação de contas para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Não importa qual seja o exercício financeiro. No momento, ele coincide com o ano civil. O legislador complementar poderá escolher outro, diverso do atual, desde que o período seja anual, pois o ano vai limitar e condicionar a periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio. Além disso, a anualidade obriga a um planejamento das reformas e alterações na legislação tributária (arts. 165, I, II, III e § 2.º)» (BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8.ª ed. São Paulo: Forense, 2010, p. 77). Y continúa: «anualidade, associada à legalidade, permite deduzir as regras da periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, reflete toda a vida estatal e econômico-social do País, a partir da Constituição. Para certo ano, a lei orçamentária estima as despesas e as receitas a serem arrecadadas; no exercício financeiro anual, executam-se as leis tributárias (e orçamentárias) e, anualmente, prestam-se contas dessa execução. Nesse ciclo anual obrigatório, tanto no âmbito federal, como no estadual e municipal, não é livre o legislador ordinário para reduzir o exercício anual em período menor. Se assim não fosse, poderiam os legisladores estaduais e municipais periodizar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores ou sobre a propriedade predial e territorial urbana de forma diferente, pois esses impostos assentam-se em situações duráveis no tempo. As leis renovarían, então, o pressuposto ou a hipótese desses tributos semestralmente ou mesmo mensalmente, com o que multiplicarían em doze vezes a respectiva arrecadação! Tal hipótese absurda demonstra que a anualidade tem a função de traçar limites ao legislador na periodização do patrimônio e da renda;» (ídem, *ibídem*, p.78). Para terminar diciendo: «A anualidade regra toda a vida estatal e econômico-social do País, a partir da Constituição Federal. Para certo ano, a lei orçamentária estima as receitas e as despesas; no exercício financeiro anual se executam as leis tributárias (e orçamentária) e, anualmente, se prestam contas dessa execução. Nesse ciclo anual obrigatório, tanto no âmbito federal, como no estadual e municipal, não é livre o legislador ordinário para reduzir o exercício anual em período menor. Se assim não fosse, poderiam os legisladores estaduais e municipais periodizar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores ou o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana de forma diferente, pois eles se assentam em situações contínuas e duráveis no tempo. Renovarían, então, o pressuposto desses tributos semestralmente ou até mensalmente, com o que multiplicarían em doze vezes a respectiva arrecadação. Verdadeiro absurdo, antes nunca imaginado, essa hipótese explica as razões pelas quais o Código Tributário Nacional não precisou dizer que os tributos incidentes sobre a propriedade ou sobre a renda são anuais. Isso se supõe pela razão e lógica das normas previstas na Constituição» (ídem, *ibídem*, p. 225).

³¹² Art. 145. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos: I - impuestos; II - tasas, en razón del ejercicio del poder de policía o por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición; III - contribuciones especiales de mejora, derivadas de obras públicas. § 1.º - Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y se graduarán conforme la capacidad económica del

que se burlara el reparto constitucional de competencias mediante la creación, bajo la falsa denominación de tasas³¹³, de exacciones cuya verdadera naturaleza fuera la de impuestos que: 1) invadan competencia constitucionalmente atribuida a otro ente federado; y 2) graven, bajo dicha denominación, hechos impositivos no vinculados a una actuación estatal que justifique y legitime la tasa.

El constituyente quiso subrayar que los impuestos que la Constitución atribuye a la Unión, los estados, el distrito federal y los municipios son de su *exclusiva* competencia tributaria, sin que hubiera espacio para la superposición de los demás entes, mediante «tasas»; superposición esta, además, capaz de comprometer el equilibrio del sistema tributario diseñado por el constituyente, tanto desde el punto de vista de los sujetos activos (y de la distribución de ingresos), como desde el punto de vista de los sujetos pasivos (y de la capacidad contributiva). Desde esta perspectiva, la cláusula en cuestión protege el adecuado desarrollo del pacto federativo.

Asimismo, el constituyente quiso explicitar que tasas e impuestos constituyen exacciones ontológicamente distintas. Las tasas siempre están vinculadas a una actuación estatal, que consiste en prestar un servicio específico y divisible (o ponerlo a disposición) o ejercer de forma efectiva el poder de policía (en acto administrativo directamente relacionado a la persona del contribuyente)³¹⁴. De esta forma, tienen un carácter sinalagmático o contraprestacional que vincula y limita la elección misma de su base imponible (que ha de confirmar dicha relación, sirviendo a la financiación de la actividad estatal)³¹⁵. Los impuestos, a su vez, por definición, constituyen una categoría

contribuyente, facultándose a la administración tributaria, con el fin especial de dar efectividad a esos objetivos, a identificar, con respeto a los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, las rentas y las actividades económicas del contribuyente. § 2.º - Las tasas no podrán tener base imponible propia de impuestos.

³¹³ Burlando, por lo tanto, también el artículo 4 del CTN, que señala: «Art. 4. La naturaleza jurídica específica del tributo la determina el hecho imponible de la respectiva obligación, siendo irrelevantes para calificarla: I - la denominación y demás características formales adoptadas por la ley; II – el destino legal del producto de la recaudación.

³¹⁴ Art. 77. El hecho imponible de las tasas cobradas por la Unión, los Estados, el Distrito Federal o los Municipios, en el ámbito de sus respectivas atribuciones, es el ejercicio regular del poder de policía o la utilización, efectiva o potencial, de servicio público específico y divisible, prestado al contribuyente o puesto a su disposición. (...)

³¹⁵ Debe aclararse el siguiente punto: para la prestación de los servicios que son competencia de cada ente federado, conforme al artículo 80 del CTN: «Art.80. A los efectos de establecer y cobrar tasas, se consideran comprendidas en el ámbito de las atribuciones de la Unión, los Estados, el Distrito Federal o

tributaria no vinculada a una actuación estatal³¹⁶. Derivan directamente del poder de imperio y, en principio, se subordinan solo a los presupuestos formales y materiales de competencia, de modo que si la entidad competente establece el impuesto, este es debido³¹⁷. Por esta razón se enumeraron de forma precisa los impuestos en la Constitución, para que no se convirtiera en una carta blanca a la imposición, mientras que las tasas se incluyeron en un precepto abierto, dado que dependen de una actuación estatal, en virtud de la cual se miden (lo que, por sí solo, ya evita el abuso en su establecimiento).

Además, el constituyente de 1988 estuvo más acertado que el de 1967 en la redacción del artículo en cuestión. La redacción de la Constitución pretérita impedía solo la creación de tasas cuya base imponible fuera la de los impuestos existentes. De esta forma se prohibía el *bis in idem* con relación a los impuestos actuales³¹⁸, pero no se ofrecía ninguna garantía (literal, al menos) respecto al establecimiento de tasas con base imponible de impuestos no existentes (pero que igualmente distorsionaran la naturaleza de dicha clase tributaria).

No obstante, en rigor, desde el punto de vista técnico, no sería necesario el § 2.º, ya que, por definición, tasas e impuestos son distintos y no se admitiría que se establecieran tasas simplemente basadas³¹⁹ en signos presuntivos de capacidad contributiva que no se correspondieran a un servicio público específico y divisible. La prohibición de *bis in idem*, por lo tanto, ya derivaría directamente de la distribución

los Municipios, aquellas que, según la Constitución Federal, las Constituciones de los Estados, las Leyes Orgánicas del Distrito Federal y los Municipios y la legislación con ellas compatible, competen a cada una de esas personas de derecho público».

³¹⁶ Conforme al artículo 16 del CTN «impuesto es el tributo cuyo hecho imponible es una situación que no depende de ninguna actividad estatal específica, relativa al contribuyente».

³¹⁷ Cfme. PONTES DE MIRANDA, Francisco. Comentários à Constituição de 1967, com a EC n.º 1 de 1969, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987, 6 v., p. 362).

³¹⁸ Según el artículo 18 § 2.º de la Constitución de 1967: «Para el cobro de las tasas no se podrá tomar como base imponible aquella que haya servido para la imposición de los impuestos».

³¹⁹ En los términos del CTN, las tasas no pueden tener ni base imponible ni *hecho imponible* de impuesto, subrayando la lección a la que aludimos anteriormente de que es este el binomio que define la naturaleza de la exacción (y, con ello, otorga al contribuyente una garantía más completa). Señala el artículo 77, párrafo único, que «la tasa no puede tener base imponible o hecho imponible idénticos a los que correspondan a impuesto ni calcularse en función del capital de las empresas» (Véase Acto Complementario n.º 34, de 30.1.1967).

constitucional de competencia de los impuestos o incluso de las características y las limitaciones jurídicas intrínsecas a las tasas (que, por sí, ya impiden que esta suerte de exacción pueda, de forma válida, repetir la base imponible de impuesto). No obstante, la historia prueba que la falta de una disposición como esta ha dado lugar a un significativo número de intentos de llevar a cabo una superposición ilegítima³²⁰. Además, prueba que pese a la existencia de una disposición similar, como la de la Constitución de 1967, se produjeron diversos abusos, lo que demuestra, por la pragmática, el acierto y la utilidad de dicha previsión para asegurar al contribuyente una herramienta de defensa de nivel constitucional que se suma a las incluidas en el CTN.

Un ejemplo reciente de una situación que pone en riesgo la garantía constitucional se dio con la aprobación, por el pleno del STF, de la *súmula* vinculante n.º 29, que sintetiza la jurisprudencia al respecto y reza que «es constitucional la adopción, en el cálculo del importe de una tasa, de uno o más elementos de la base imponible propia de un determinado impuesto, siempre que no haya una identidad total entre ambas bases». En el momento de la aprobación, el magistrado Marco Aurélio MELLO señaló que existe «una regla perentoria, lineal, en el § 2.º del artículo 145 de la Constitución Federal (...)» y que «en dicho precepto no hay ninguna atemperación al punto de decirse que solo es imposible tratar la identidad cuando es absoluta. En ese caso, la confusión sería total. Evidentemente, la Constitución Federal no necesitaría tratar la materia para tener el vicio. Cuando el precepto revela que las tasas no podrán tener base imponible propia de impuestos, simplemente señala que la base ha de ser de imposición específica, incluso porque deriva del ejercicio del poder de policía o la utilización efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición». El magistrado termina diciendo que no ve cómo fijar la materia a través de la jurisprudencia cuando dicha fijación implica darle un alcance limitado al § 2.º del artículo 145, que atenderá, sí, al Fisco, al Estado, pero no a quien el § 2.º del artículo 145 busca proteger —el contribuyente—. Sin embargo, en

³²⁰ Basta ver la cantidad de jurisprudencia del STF dedicada al tema, como, por ejemplo, la *súmula* 595 del STF («es inconstitucional la tasa municipal para la conservación de autopistas cuya base imponible sea idéntica a la del impuesto territorial rural»), la *súmula* 135 («es inconstitucional la tasa de electricidad de Pernambuco»), la *súmula* 144 («no se debe la tasa de seguridad social sobre mercancías exentas del impuesto sobre la importación») y la *súmula* 551 («es inconstitucional la tasa de urbanización de la Ley 2320, de 20/12/1961, establecida por el municipio de Porto Alegre, porque su hecho imponible es el mismo que el de la transmisión inmobiliaria»).

esta ocasión, solo el magistrado Eros GRAU se sumó a la posición del magistrado Marco AURÉLIO, y la referida *súmula* vinculante fue aprobada.

De hecho, la situación es realmente preocupante cuando se conoce que el intento de los estados o municipios de aumentar la recaudación mediante pseudotasas se produce siempre a través de la creación de artificios, capaces de revestir la exacción de elementos que confundan la apreciación del intérprete, aumentando la base imponible con un conjunto de elementos entre los que se incluye justamente el que es característico de impuesto (en el que se suele centrar el cálculo de la exigencia). Sin embargo, con la referida *súmula* vinculante, el Tribunal Supremo dejó de conocer numerosos casos relevantes en este sentido, haciendo que adquirieran firmeza en las instancias inferiores exigencias incompatibles con el artículo 145, § 2.º que, de hecho, como bien afirmó el magistrado Marco Aurélio MELLO, no atemperan en el sentido que le dio la *súmula* aprobada. En la práctica, se deroga, parcialmente, la garantía constitucional, convirtiéndola casi en papel mojado, ya que difícilmente se tendrán casos tan ingenuos en los que se establezcan tasas absolutamente idénticas a la base imponible de los impuestos detallados en la Constitución. Todos los demás no llegarán siquiera hasta el Tribunal, pues se verán rubricados por la aplicación de la *súmula*.

Se pueden ilustrar los peligros de mantener dicha suerte de jurisprudencia en forma de *súmula* con la situación que se relata en la ADI n.º 3.887, del ponente MENEZES DIREITO, en la que se alegaba la inconstitucionalidad de la Ley n.º 11.331/02 de São Paulo, que fijaba el importe de los honorarios notariales tomando como base imponible «el valor tributario del inmueble a los efectos del cobro del impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana» o «la base imponible utilizada para recaudar el impuesto de transmisión intervivos de bienes inmuebles», sobre los que se aplicaban unos aranceles, que fijaban el importe debido. En este caso, el Tribunal estimó constitucional la ley, vencidos los magistrados Marco Aurélio MELLO y Carlos BRITTO, que votaron a favor de la inconstitucionalidad. El criterio que prevaleció fue en el sentido de considerar que el importe de los mencionados impuestos era un mero «parámetro» utilizado para la tasa (o incluso «uno de los elementos de la base imponible propia de determinado impuesto», conforme la redacción de la *súmula*), ya que esta se fijaba en función de unos aranceles establecidos.

Si se admite que la mera referencia a una tabla de aranceles, forjada a partir de la base imponible de dos impuestos constitucionalmente previstos, es capaz de constitucionalizar la exacción, en la práctica se estará autorizando que dichos impuestos sirvan de base imponible para la tasa. Ahora bien, basta que la tabla de aranceles (esta o cualquier otra) siga —aunque con cuantías fijas— los mismos criterios crecientes y proporcionales de los impuestos en cuestión y se estará gravando dos veces la misma base, lo que supone una violación clara de la prohibición de *bis in idem* que figura en el artículo 145, § 2.º de la CF. Como subrayó el magistrado Marco Aurélio MELLO, «si entendemos que, en el caso, no hay conflicto de la norma, de la legislación paulista con la Constitución Federal, en términos de prohibición, la puerta estará abierta para, mediante, como ya he dicho, un sutil juego de palabras, esquivar el precepto constitucional». De esa forma, cualquier tasa podrá superponerse a un impuesto constitucionalmente previsto creando una tabla de aranceles constitucionalizante. Y, con ello, la garantía del artículo 145, § 2.º se convertirá en *flatus vocis*.

8.8 La figura de los «recargos» a las exacciones tributarias y la prohibición de *bis in idem*

En el Derecho brasileño ya se ha repetido mucho que establecer «recargos» no revela ningún vicio que impida su utilización, pues no es más que el mero aumento de un determinado tributo que ya existe. Para los defensores de esa línea de pensamiento, el ente que estableció el tributo una vez tiene competencia para establecerlo una segunda o más veces, pudiendo repetir así el ejercicio de su propia competencia *ad infinitum*.

Sin embargo, pensamos que dicha visión tropieza con diversas garantías constitucionales orientadoras de la imposición. En primer lugar, porque, en general, las exigencias que acaban siendo *recibidas* como recargos, no se *establecen* ni conciben como recargos, sino como nuevas exacciones, puesto que no se limitan a aumentar el tipo de gravamen, sino que tratan, invariablemente, de diseñar o rediseñar alguno o varios de los aspectos del hecho imponible. Muchas veces, lo que se modifica es el

destino de los ingresos, que pasan a estar vinculados a un ente o finalidad distinto del anterior, lo que obviamente desnaturaliza la exacción y es razón suficiente para considerarla distinta de la anterior y, con ello, una *nueva* exacción desde el punto de vista de su validez constitucional.

El objetivo que se busca cuando se establecen recargos, normalmente, es otro que no el mero aumento del tipo de gravamen (ya que para ello habría una forma más simple y directa de proceder, sin necesidad de recurrirse a subterfugios). Lo que hacen determinados operadores, ante la ley creadora del «recargo», es intentar *ajustarla* a una determinada realidad, ignorando parte de los mandatos deónticos con el fin de *salvar* la exacción. Para poder hablar de recargo, en rigor, no se puede modificar ninguna de las características centrales de la exacción.

En lo que se refiere a los impuestos y las contribuciones a la seguridad social, creemos firmemente que los artículos 154, I³²¹ y 195, § 4.^o³²² implantan, en nuestro ordenamiento, reglas que impiden la introducción de recargos. Del texto de las referidas disposiciones se extrae la concepción de que la competencia tributaria, en este ámbito, se agota una vez ejercida, de forma que el sujeto activo no tiene competencia reutilizarla o, en caso contrario, vulneraría la redacción constitucional que exige un nuevo rito o instrumento (ley complementaria), un nuevo hecho imponible y nueva base imponible para poder ejercer nuevamente el poder impositivo³²³.

No obstante, con independencia de este nuevo fundamento tópico (relativo solo a determinadas especies tributarias), entendemos que, cada específica norma de otorgamiento constitucional de competencia ya traduce, en sí misma, la prohibición de *bis* a la que nos referimos. De esta forma, al otorgar poder para establecer un impuesto

³²¹ Art. 154. La Unión podrá establecer:

I - mediante ley complementaria, impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que sean no acumulativos y su hecho imponible o base imponible no sean los propios de los relacionados en esta Constitución.

³²² § 4.º - La ley podrá determinar otras fuentes destinadas a garantizar el mantenimiento o la expansión de la seguridad social, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 154, I.

³²³ Coherente con este pensamiento, afirma Leandro PAULSEN, comentando el artículo 154, I, que «a vedação constante deste inciso afasta, de certa forma, a idéia de que mera repetição de tributo já existente configura adicional ao mesmo e que, portanto seria em tese aceitável. Deve-se, pois, ver com ressalvas a afirmação de Bernardo Ribeiro de MORAES, segundo o qual o bis in idem não é ilegal nem inconstitucional» (*Direito Tributário*. 7.ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 538).

sobre la renta, el constituyente autoriza la creación de un único impuesto sobre la renta, a través —*como medio para garantizar la consecución de dicho fin*— de un único acto normativo. En este sentido, consideramos que la Constitución contiene una garantía formal, ritual, condicionante del ejercicio legítimo de la competencia impositiva, que se extrae de la vertiente negativa de las reglas de competencia, cuyo uso adecuado no ha de ser solo desde el punto de vista material.

No se trata de preciosismo o construcción sin apego a un soporte axiológico y teleológico palpable³²⁴. Consideramos que la observancia de la forma o rito, en su caso, tiene el importantísimo objetivo de asegurar el desempeño del estatuto del contribuyente, pues le permite ejercer correctamente las garantías contempladas en él. Al evitar que se introduzca un nuevo tributo idéntico al anterior, el constituyente cumple los requisitos del artículo 150, § 5.º de la Constitución («la ley determinará medidas de información a los consumidores sobre los impuestos que gravan las mercancías y servicios»), permitiendo que el particular se organice y tenga claro el cuadro de exacciones al que está sometido, para valorar y controlar el cumplimiento de la capacidad contributiva, la prohibición del efecto confiscatorio, la proporcionalidad, la prohibición de discriminación, la no acumulación, instrumentos que la Constitución pone a su disposición y cuya eficacia no puede comprometerse ni dificultarse por un uso *desviado* (y, por tanto, ilegítimo) del poder impositivo, capaz de frustrar el funcionamiento de las limitación que le son indisociables.

Por tanto, existe una interdicción de *bis in idem* dirigida al ente al que se atribuyó la competencia, que surge de la vertiente negativa del mandato que atribuye dicha competencia y que impide de modo formal que su uso impropio o desviado pueda —*aunque sea potencialmente*— comprometer el sistema de *checks and balances* que resguarda el equilibrio en la relación entre el Estado y el particular en el contexto impositivo. A cada poder le corresponde un derecho. A cada competencia, una garantía (a menos que la pena de competencia, rigurosa y esencialmente, no se trate). El sistema

³²⁴ «Por tanto, el dato teleológico o finalista para interpretar un precepto fiscal concreto está constituido por tres elementos fundamentales.

1. Los principios generales del ordenamiento tributario positivo.
2. Los fines del tributo concreto a cuya normativa pertenezca el precepto a interpretar.
3. Los fines que se deriven del propio precepto, de cuya interpretación se trata» (PÉREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de derecho tributario*. Madrid: EDERSA, 1975, p. 99).

de frenos y contrapesos, concebido por Montesquieu como ontología del reparto de los tres poderes, también constituye la esencia del Estado democrático y republicano³²⁵.

En este contexto, la fidelidad a las formas y ritos propios para el ejercicio de cada atribución de un determinado sujeto constitucional, constituye, por sí misma, un *bien jurídico* digno de protección (como medio necesario para asegurar un *valor-fin*). Como deriva del principio de proporcionalidad, los medios utilizados por el legislador han de ser los estrictamente necesarios y *proprios* para la consecución de los fines conexos, de modo que la desviación o distorsión del uso de un medio vicia el acto, ya que *puede* provocar que los mecanismos de defensa puestos a disposición del administrado para controlar su legitimidad se frustren. Véase que la mera *potencialidad* de que se produzcan daños ya es razón suficiente para que se exija dar relevancia a la claridad, transparencia, certeza y seguridad, cuando están en juego derechos y garantías individuales y valores tan preciosos como los de propiedad, libre iniciativa y dignidad humana³²⁶.

En la actualidad, esta solución hermenéutica se expresa en la LC n.º 95/98, el Decreto n.º 4.176/02 y sus anexos, que introdujeron reglas vinculantes de la actividad legislativa, introduciendo en el derecho positivo garantías antes presentes solo en los principios de política legislativa. De esta forma, en el artículo 11 de la LC n.º 95/98 se impone que «las disposiciones normativas se redactarán con claridad, precisión y orden lógico»^{327 328}, y se añade «para lograr el orden lógico» es imperativo «a) reunir bajo las

³²⁵ «Montesquieu explique dans l'Esprit des lois (1748) que la liberté des individus est compromise parce que tout homme ou tout organe qui possède le pouvoir a tendance à en abuser. Pour défendre la liberté contre l'abus du pouvoir, il faut donc trouver un frein qui rende cet abus impossible. Mais le pouvoir souverain est par définition au-dessus de tout: aucun frein n'est donc assez puissant pour l'arrêter. Montesquieu en conclut qu'on ne peut arrêter le pouvoir que par le pouvoir: il faut donc le partager et attribuer ses différentes parts à des titulaires différents, qui se feront mutuellement contrepoids. A défaut de cette séparation, on ne peut pas assurer la liberté» (TROTABAS, Louis. *Éléments de droit public et administratif*. 17. éd. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972, p. 18).

³²⁶ No es otra la razón por la que el § 4.º del artículo 60 de la Constitución protege los derechos y garantías individuales y la forma federativa de Estado incluso contra las reformas constitucionales que simplemente «*tiendan*» a su abolición.

³²⁷ Como explica Ives Gandra Martins da Silva FILHO, al comentar los títulos en cuestión: «Dupla finalidade almejou alcançar o Decreto: institucionalizar, no âmbito do Poder Executivo, o procedimento de consolidação das normas legais, e cuidar da qualidade legislativa, fazendo com que os projetos de lei, medidas provisórias e decretos editados pelo Poder Executivo tenham, em sua redação, a clareza e objetividade necessárias para a rápida e perfeita compreensão de seu conteúdo normativo por parte daqueles que estarão sujeitos ao seu império. (...) O conhecimento do Decreto é de fundamental importância para todos os operadores do Direito, na medida em que permite compreender a sistemática

categorías de agregación —subsección, sección, capítulo, título y libro— solo las disposiciones relacionadas con el objeto de la ley» y «b) limitar el contenido de cada artículo de la ley a un único asunto o principio». El artículo 12 de la ley además añade que «la modificación de la ley se hará: I - mediante su reproducción íntegra en un nuevo texto, cuando se trate de una modificación considerable; II - mediante derogación parcial; III - en los demás casos, mediante sustitución, en el propio texto, de la disposición modificada o añadiendo la disposición nueva, observadas las siguientes reglas». Con ello, se rechaza, de forma inequívoca y general, la yuxtaposición de obligaciones sobre el mismo tema en distintos títulos normativos, lo que, claramente afecta a la figura de los «recargos».

Como si no fueran estas disposiciones suficientes, el Decreto n.º 4.176/02, que desarrolló la LC n.º 95/98, además introdujo la siguiente prohibición: «Artículo 8. El mismo asunto no se regulará en más de un proyecto de acto normativo de la misma naturaleza, salvo cuando uno sirva, por remisión expresa, para complementar al otro, considerado básico». Este enunciado fue complementado con la regla siguiente que señala que: «Artículo 9. Se evitará proyecto de acto normativo de carácter independiente cuando haya en vigor un acto normativo que trate del mismo asunto».

seguida na elaboração, alteração e consolidação das leis, o que torna mais fácil a captação dos comandos nelas inseridos, já que a vontade do legislador é veiculada através de uma linguagem técnica que possui seus padrões próprios de comunicação. Nesse sentido, as principais orientações traçadas pelo Decreto, em consonância com a Lei Complementar n.º 95/98, são as seguintes:

1) Evitar a legislação extravagante— novos comandos legais devem ser inseridos em leis já existentes, que tratem da mesma matéria em seu âmbito mais geral, de modo a que, para cada temática haja apenas uma lei disciplinadora da matéria (art. 6.º). (...)

2) Evitar remissões apenas numéricas a normas não contidas na própria lei— o esforço de simplificação do sistema legal supõe não apenas que possa haver apenas uma lei que discipline cada matéria específica, como também que não seja necessária a consulta a outras leis para conhecer o conteúdo concreto de determinado comando legal (art. 12). Assim, a mera remissão numérica a preceito de outro diploma legal, sem especificar minimamente seu conteúdo, deve ser banida como técnica criptográfica de manifestar a vontade do legislador» (Consolidação e Redação das Leis - Lei Complementar n.º 95/98 e Decreto n.º 2.954/99 - Aplicação à Lei n.º 9.756/98 sobre processamento de Recursos nos Tribunais in Revista Jurídica Virtual, v.1, n.º 1, maio 1999. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_01/red_leis.htm. Consultado el 27 de noviembre de 2012).

³²⁸ «Escribió ORTEGA, con innegable razón, que la claridad es la cortesía del intelectual. Claridad en el pensar y claridad en el decir. Nada más difícil, sin embargo, que la claridad. Referida al pensamiento, obliga a la mente a realizar un esfuerzo supremo, dirigido a alcanzar la esencia de las cosas y a ordenarlas en un sistema; referida al estilo, obliga al autor a manejar el lenguaje con cuidado especialísimo, para evitar el vocablo oscuro o equívoco y para captar, cuando sea procedente, la metáfora oportuna, que anima la exposición e ilumina la trayectoria de las ideas» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v.2, p. 226).

Es interesante señalar que en el referido título legal se introdujo un anexo en el que se establecen directrices normativas específicas para elaborar la ley tributaria, en cuyo contexto se incluyen varias de las premisas que aquí se defienden. Entre ellas, destacan las siguientes «cuestiones que deben analizarse» al redactar la norma: «10. ¿Corresponde el acto normativo a las expectativas de los ciudadanos y es inteligible para todos? 10.1. ¿Entenderán y aceptarán los ciudadanos el acto normativo propuesto? 10.2. ¿Son indispensables las limitaciones a la libertad individual y demás restricciones impuestas? 10.3. ¿Las medidas restrictivas se pueden sustituir por otras? 11.1. ¿Por qué la Administración no renuncia a un nuevo sistema de control? 11.3. ¿Pueden aplicarse las disposiciones administrativas que establecen normas de conducta o prohíben determinadas prácticas con los medios existentes? 11.4. ¿Es necesario incluir disposiciones sobre protección jurídica? ¿Por qué no son suficientes las disposiciones generales?»

Todas estas disposiciones ponen de manifiesto la exigencia de eficiencia, simplicidad, unidad, razonabilidad, logicidad, mínima interferencia en la esfera particular, prohibición de duplicidad, rechazo de la burocratización y de los obstáculos a la transparencia. Asimismo, la norma exige expresamente que se compruebe la lógica del título legal y su adecuación al sistema al imponer el siguiente cuestionamiento previo: «¿Pueden los destinatarios de la norma entender el vocabulario utilizado, la organización y la extensión de las frases y las disposiciones, la sistemática, la lógica y la abstracción?».

De esta forma, los mandatos de la LC n.º 95/98 y del Decreto n.º 4.176/02 conforman legalmente la prohibición de *bis in idem* a la que hemos aludido, al hacer que el uso de competencia contrario a lo que prevén sea un uso viciado. Así, ni siquiera es necesaria la existencia de sanción puntual en las referidas normas, ya que, como en el ámbito tributario, no parece que está claro que la exigibilidad de exacción contraria a Derecho está comprometida, sin que sea necesario que se prevea una sanción específica en ley. Al haber una forma propia para imponer la obligación (principalmente en el ámbito tributario, en el que la forma se ve realizada gracias a las garantías de estricta

legalidad y tipicidad tributarias), la disconformidad con ella ya implica, *per se*, nulidad³²⁹.

No existen leyes ilustrativas (que no tengan poder de obligar), ni norma jurídica sin sanción: la pena impuesta a cualquier ley que no se adecúe a las formas pertinentes es la invalidez (ilegalidad, en el caso de que viole una ley complementaria), ya que la validez es una condición para entrar en el sistema.

9. Protección constitucional de la familia y la prohibición de *bis in idem*³³⁰

Una cuestión muy interesante de aplicación de la prohibición de *bis in idem* es la referida al tratamiento que la Constitución da a la familia, como unidad, y los límites constitucionales a la imposición de ahí derivados. La familia, como se tendrá la oportunidad de demostrar a lo largo del presente apartado, es el grupo favorecido por el constituyente de 1988 que, en diversas disposiciones de la Constitución, señala como base de la sociedad, estimula su formación y determina su protección. Sin embargo, dicha estructura normativa no serviría de nada, si el legislador tributario pudiera ignorarla como unidad, permitiendo que se diera al conjunto familiar un tratamiento menos favorecido que el otorgado a cada individuo individualmente considerado.

La familia es una institución consagrada a lo largo de todo el ordenamiento jurídico brasileño. Tan intensa es su presencia en la Carta Magna que si, en caso de que

³²⁹ En línea con este criterio Daniel GUTMANN revela que «en matière fiscale, le Conseil constitutionnel a estimé dans une décision du 29 décembre 2005 que ‘la loi, lorsqu’elle atteint un niveau de complexité tel qu’elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît en outre l’article 14 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel: ‘tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, de recouvrement et la durée’. Ce principe a permis au Conseil constitutionnel de censurer, como inconstitutionnelles, des dispositions si complexes ‘que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d’insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux’» (GUTMANN, Daniel. L’Évasion Fiscale des Sociétés. *Revue Internationale de Droit Comparé*, Paris, n.º 2, avril/juin 2010, p. 535).

³³⁰ Algunas partes de este apartado se extrajeron de un artículo propio escrito en coautoría con VELLOSO, Andrei Pitten, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito Tributário (Tributação e Incentivos à Família)*. São Paulo: Thomson-IOB, 2006. En concreto, las distinciones entre los regímenes de tributación familiar cuentan con importantes colaboraciones de Andrei que sirvieron de base para comparar los regímenes con la prohibición de *bis in idem*.

eventualmente se estableciera mediante ley un tratamiento desfavorecido, se nos instara a responder en qué parte de la Constitución fundamentamos la inconstitucionalidad de esa norma, no dudáramos en responder que «desde Dios hasta Ulysses Guimarães»³³¹.

En efecto, el término familia se menciona en veintiuna ocasiones en el texto constitucional, en los más diversos ámbitos. Aparece desde el capítulo dedicado a los «Derechos y Garantías Fundamentales» (en el inderogable listado del art. 5), pasando por los «Derechos Sociales» (y, en especial, por el Derecho del trabajo) y el Sistema Tributario Nacional³³², hasta llegar a las Políticas Urbana y Agrícola, la «Seguridad Social», la «Asistencia Social», la «Educación» y la «Comunicación Social». En todas estas partes, la inserción de la familia está unida a la manifiesta intención del Estado de favorecerla, mediante instrumentos de discriminación positiva que destacan acciones del Poder Público orientada a estimular la institución.

Si esto no fuera suficiente para demostrar su intención, el constituyente brasileño además dedicó a la familia un capítulo exclusivo, denominado «De la familia, del niño, del adolescente y del anciano», en el que eleva al nivel de valor fundamental, «base de la sociedad», por lo que recibe una «protección especial»³³³. En el artículo 226, § 8.º, la Constitución además enfatiza que «el Estado asegurará la asistencia a la familia en la persona de cada uno de sus miembros».

De hecho, la insistente y casi tautológica redacción constitucional revela el anhelo de los representantes del pueblo por consagrar, en el más alto nivel normativo, ese valor, por la simple razón de que, como recalcaron insistentemente, «estructura» la sociedad. Su condición de pilar de la bóveda social se evidencia por la constatación — universalmente aceptada— de que a través de la familia se transmiten los valores esenciales de la convivencia en grupo, la educación (social o formal), la moral, la ética, la paz, el respeto al prójimo, la espiritualidad, etc.

Como el constituyente demostró, al atribuir a la familia deberes en el seno de la Carta Magna, el núcleo familiar es fundamental para la consecución de distintas tareas

³³¹ Es decir, desde el preámbulo hasta su primer signatario.

³³² En el artículo 153, apartado 4, hasta la EC 20/98.

³³³ «Art. 226. La familia, base de la sociedad, tiene especial protección del Estado».

que también se le atribuyen al Estado y que, por medio de la familia, lo exoneran (por ejecutarse de forma más eficiente a través de ella). Véase que, en los términos de la Constitución, constituye «deber de la familia, la sociedad y el Estado asegurar al niño y al adolescente, con absoluta prioridad, el derecho a la vida, la salud, la alimentación, la educación, el ocio, la profesionalización, la cultura, la dignidad, el respeto, la libertad y la convivencia familiar y comunitaria, además de ponerla a salvo de toda forma de negligencia, distribución, explotación, violencia, crueldad y opresión» (artículo 227). Asimismo, a los padres se les atribuye «el deber de asistir, criar y educar a los hijos menores» (art. 229).

Por último, el constituyente vio su capacidad de colaboración —junto con el Estado y la Seguridad Social— en el amparo a la vejez, al decir que «la familia, la sociedad y el Estado tienen el deber de amparar a la tercera edad, asegurando su participación en la comunidad, defendiendo su dignidad y bienestar y garantizándoles el derecho a la vida» (art. 230). Para complementar, en una inteligente medida, estipuló que «los programas de amparo a la tercera edad se ejecutarán preferentemente en sus hogares» (art. 230, §1.º).

Asimismo, véase que en la redacción constitucional el concepto de familia, digno de protección especial, no se limita a la pareja con un único hijo, sino que abarca a la familia más numerosa. Además, la Constitución atribuye a la familia numerosa deberes expresos, en lo que, conforme al artículo 239, afirma que corresponde «a los hijos mayores de edad» (plural) «el deber de ayudar y amparar a los padres en la vejez, necesidades o enfermedad» y, a su vez, a los padres les cumple «el deber de asistir, criar y educar a los hijos menores de edad» (también en plural).

Con la evidencia anterior, ya se puede destacar la nota de inconstitucionalidad que, en el sistema jurídico-positivo brasileño, caracterizará todo acto normativo infraconstitucional que coloque a la familia en una situación menos favorecida que al contribuyente individual³³⁴. Ello porque no solo se le garantizan los mismos derechos

³³⁴ «A proteção especial da família não se reduz à disciplina jurídica da lei civil, mas estende-se a todos os ramos jurídicos, em especial à compatibilização das normas constantes do Direito do Trabalho, do Direito Tributário e do Direito Social – entendido esse último no sentido amplo de direito da Seguridade Social, da Habitação e da Educação, enfim, do Título VIII da Constituição (Ordem Social)» (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8.ª ed. São Paulo: Forense, 2010, p. 1192).

que a este último, sino que se le otorga una posición de estatus superior, que, en principio, debería determinar al legislador infraconstitucional una concesión de beneficios que *favorezcan* la formación y mantenimiento del núcleo familiar.

La prohibición de *bis in idem*, en este contexto, sirve para evitar que a la unidad se le de un tratamiento plural o más gravoso. Se infringirá la Constitución siempre que la formación de la familia o su simple sostenimiento de lugar al *bis*, por la doble o múltiple imposición o gravamen que implique que no se considera como cuerpo único.

Entre los distintos regímenes posibles para someter a imposición a la familia en concepto de impuesto sobre la renta, se pueden identificar los que otorgan a la unidad familiar tratamiento más o menos protector y, por ende, más o menos aproximado al referido objetivo constitucional. De esta forma, tanto la definición de un determinado régimen por el legislador, como el proceso hermenéutico que el intérprete debe emprender ante eventuales lagunas legislativas han de alinearse con la exigencia de protección a la unidad familiar.

9.1 Regímenes tributarios de la unidad familiar

Cuando se establecen sistemas específicos de imposición de la familia, se adopta, con frecuencia, la expresión «unidad familiar», que se caracteriza por la nota de la polisemia y comporta varias connotaciones. Puede denotar tan solo a los cónyuges; a los cónyuges y sus hijos dependientes; a los cónyuges, sus hijos y otros familiares dependientes; a familias monoparentales (integradas por los hijos y el padre o la madre); cónyuges separados entre los que aún haya una relación de dependencia, etc. Su significado específico dependerá de la legislación vigente en la materia.

No obstante, en virtud de los principios de igualdad, capacidad contributiva y protección de la familia es imprescindible que la legislación tributaria atienda a una realidad fáctica de suma relevancia: la existencia de la familia como unidad, que envuelve interrelaciones e implicaciones de contenido económico, de tal relevancia que afectan considerablemente a la capacidad contributiva de sus miembros.

Por consiguiente, es imperativo adoptar regímenes de tributación familiar —o, si se prefiere de tributación de la unidad familiar—. A este propósito, existen sistemas de separación y de acumulación. Solo estos materializan propiamente sistemas de tributación de la unidad familiar, pues aquellos no la consideran como tal.

Los sistemas básicos de tributación de la familia pueden clasificarse de la forma siguiente:

1) sistemas de separación:

1-1) separación absoluta;

1-2) separación relativa; y

2) sistemas de acumulación:

2-1) acumulación simple;

2-2) acumulación con deducciones específicas;

2-3) *splitting*:

2-3-1) *splitting* conyugal;

2-3-2) *splitting* familiar (o cociente familiar).

A continuación, nos ocuparemos tanto de los sistemas de separación como de los de acumulación, analizando sus características y legitimidad frente a los principios constitucionales.

9.1.1 Separación

En el régimen de separación, se grava a los integrantes de la entidad familiar de forma individualizada: cada uno debe presentar su declaración de forma que sus rentas se sujetan a la imposición progresiva por separado. Este sistema es el adoptado en Reino Unido, Países Bajos, Austria y Suecia. Puede presentar dos variantes: la separación absoluta y la separación relativa.

9.1.1 Separación absoluta

En el régimen de separación absoluta, los cónyuges deben presentar declaraciones por separado, no se acumulan los rendimientos ni existe la posibilidad de realizar deducciones específicas. Es inadecuado especialmente en los casos en los que

solo hay un cónyuge económicamente activo, pues ignora el hecho de que una única renta sostiene a ambos cónyuges. De esta forma, se distancia demasiado de la idea de una imposición orientada por la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo (el cónyuge que obtiene rendimientos), con lo que es manifiestamente ilegítimo e implica una clara violación de la prohibición de *bis in idem*.

9.1.1.2 Separación relativa

Por su parte, en el régimen de separación relativa, aunque los cónyuges deben presentar declaraciones por separado y no existe acumulación de rendimientos, existe la posibilidad de deducción de los gastos comunes o específicos del cónyuge dependiente. Es un sistema que, nítidamente, confiere una mayor concreción a los principios de igualdad, capacidad contributiva y protección de la familia.

No obstante, puede presentar muchas variantes y, dentro de ellas, regímenes de tributación en los que las posibilidades de deducir se ven reducidas de forma significativa o no varían en función del contenido económico de la base imponible. En esta situación, se menoscaba la capacidad económica efectiva de las unidades familiares más solventes, cuyos integrantes sufren no solo la progresividad del IRPF, sino también las limitaciones de las deducciones. Asimismo, esta situación se agrava cuando, como sucede en Brasil (en el supuesto de declaraciones individuales) y en otros lugares, las deducciones se limitan a niveles fijos, que no se actualizan de forma adecuada. En dicho caso, de limitación o no actualización de las deducciones posibles, en la práctica, la tributación familiar se verá aumentada y se gravará en mayor medida la *unidad* que se quiso incentivar, la cual sufrirá una carga doble (en mayor o menor escala, en función de los gastos que se tengan en cuenta), con lo que se vulnera la prohibición de *bis in idem*.

9.1.2 Acumulación

La técnica de la tributación conjunta, en sí misma considerada, no es inconstitucional, puesto que es «constitucionalmente neutra». Solamente la

conformación específica que la legislación le dé puede revelarse contraria a la Constitución, en la medida en que infrinja derechos o garantías en ella consagrados³³⁵.

En efecto, según el régimen de tributación de la unidad familiar que se adopte y la situación específica de los contribuyentes, la acumulación de las rentas puede serles favorable o perjudicial. Por esta razón, se indaga sobre la legitimidad de su carácter impositivo, frente a los principios de igualdad, capacidad contributiva y protección de la familia³³⁶.

Como se trata de un impuesto personal clásico, la imperativa sujeción de los miembros de la unidad familiar a la tributación conjunta, aunque se admita, no puede ser arbitraria: «La forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad. Como el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas, la sujeción conjunta que implica en sí misma un trato diferenciado, solo es constitucionalmente admisible en la medida en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos» (STC 45/1989, del Tribunal Constitucional español).

En este importante precedente, el Tribunal Constitucional español consideró, con acierto, que es posible utilizar la técnica de la imposición conjunta, únicamente si es *favorable para los miembros de la unidad familiar*, lo que promueve la protección constitucional de la familia, prevista en el artículo 39 de la Constitución Española. *Nunca podrá utilizarse para perjudicarlos*, agravando la carga tributaria que cada uno

³³⁵ Esta es la posición del Tribunal Constitucional español. Cf.: STC 45/1989.

³³⁶ En España, el Tribunal Constitucional, en dos importantes precedentes, consideró que era discriminatoria la *imposición* de la tributación conjunta de la «unidad familiar», considerada como una «unidad contribuyente», en el IRPF, en la forma regulada en las Leyes 44/1978 y 48/1985 (STC 209/1988 y 45/1989). Cf.: GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio. *Tributación individual frente a tributación conjunta en el IRPF*. Madrid: Tecnos, 1991; HERRERA MOLINA, Pedro M. El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional. In: JORNADAS DE ESTUDIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO. El principio de igualdad en la Constitución española. Madrid: Ministerio de Justicia, 1991, v. I, p. 851-853.

de los sujetos pasivos tendría que soportar de acuerdo con su propia capacidad contributiva, pues en caso contrario se violarían los principios de igualdad general (art. 14 CE), igualdad tributaria, capacidad contributiva (art. 31 CE) y protección de la familia (art. 39 CE). Este principio, por sí solo, sería suficiente para rechazar la imposición especialmente gravosa a la familia, como destacó el Tribunal Constitucional al afirmar que «si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales), es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo se protege, sino que directamente se la perjudica»^{337 338}.

De hecho, si una determinada persona que integre el contexto familiar sufre una sujeción mayor que otra persona que esté fuera de dicho conjunto, se estará

³³⁷ STC 45/1989.

³³⁸ Conforme a la concepción del Tribunal Constitucional español, existe un *derecho fundamental* de los integrantes de la unidad familiar *a contribuir de acuerdo con su propia capacidad contributiva*, que, a pesar de no contraponerse a la imposición conjunta, impide que la carga de esta sea superior a la de la tributación individual. Afirma: «Como exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada [...] La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente» (STC 45/1989). Con fundamento en estas premisas, declaró la inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley 44/1978, con sus sucesivas modificaciones, que trataban de la imposición conjunta de la unidad familiar, imponiendo la acumulación de los aumentos patrimoniales de todos sus miembros, con independencia del régimen de bienes (art. 7.3), y la presentación de una declaración única (art. 34.3). Esto porque dicha forma de acumulación de las rentas llevaba a un *aumento de la carga tributaria* (derivada de la progresividad del impuesto), que no era debidamente obviado por el sistema de deducciones adoptado. Se reputó legítima, tan solo, la consagración de la solidaridad de los cónyuges por las deudas tributarias. En la actualidad, la tributación familiar en España es facultativa: solo puede adoptarse si expresamente así lo manifiestan todos los miembros de la unidad familiar. Las deducciones en la tributación familiar son más elevadas que las de la imposición individual y se permite deducir pérdidas patrimoniales y bases impositivas negativas aunque se refieran a períodos en los que se había adoptado el régimen individual, pero existen deducciones aplicables individualmente a cada miembro de la unidad familiar (Cf.: MARTÍN QUERALT, Juan. et. al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 16.^a ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 613-614).

evidenciado que el legislador ignoró el concepto de familia y permitió una sujeción múltiple constitucionalmente prohibida para la que debe considerarse una *unidad (ne bis in idem)*.

9.1.2.1 Acumulación simple

El régimen de mera acumulación no tiene ningún efecto cuando solo uno de los cónyuges obtiene rentas, por el simple hecho de que, como resulta evidente, no hay acumulación. Tampoco tiene repercusiones en el supuesto de que se adopte un régimen proporcional de tributación.

No obstante, el impuesto sobre la renta es, por norma, progresivo. La mera acumulación de los rendimientos de cónyuges económicamente activos, si no va acompañada de medidas técnico-compensatorias, provocará, en general, un *aumento de la carga tributaria* respecto a los demás contribuyentes, justamente como resultado de la progresividad del impuesto sobre la renta: si se suman los rendimientos, es inevitable que una mayor parte de las rentas se sitúe en los tramos de tributación más elevados (solo se exceptúa el supuesto de que, pese a la suma, los rendimientos se mantengan dentro del tramo de exención). Las rentas del segundo cónyuge no se sujetarán a imposición progresiva a partir de cero, sino del total de las rentas del primer cónyuge³³⁹.

Por ejemplo, si el primer cónyuge obtiene mensualmente 5.000,00 reales y el segundo 500,00 reales. Los rendimientos de este segundo estarán íntegramente sujetos al tipo de gravamen *máximo* y ya no quedarán exentos; y los rendimientos del primero se situarán en el mismo nivel de imposición. Si observamos la cuestión desde otro ángulo, los rendimientos del segundo cónyuge se mantendrían exentos, pero los del primero se considerarían, a los efectos de la imposición progresiva, a partir de 500,00 reales y no a partir de cero; el resultado es que se reducirían sensiblemente los rendimientos situados en el tramo de exención. Por lo tanto, la tributación de la pareja sería superior a la de dos solteros que obtuvieran, individualmente, 2.750,00 reales, lo que evidencia las consecuencias nocivas de dicha sistemática (que contraría la interdicción de *bis* regularmente aplicable).

³³⁹ A este respecto, véase esta decisión del Tribunal Constitucional español: STC 209/1988.

Los gravosos efectos de la acumulación de los rendimientos se intensifican a medida en que la progresividad sea más acentuada, pues se adoptan tipos de gravamen diferenciados o se sujeta una cuantía superior de rentas en los niveles más elevados de tributación. Esto es así, porque el tramo de exención y los tramos intermedios se aplican una única vez, y no dos, como sucedería si los cónyuges estuvieran sometidos a la tributación individual. Si ambos cónyuges obtienen rendimientos que se sitúan fuera del tramo de exención, es posible que pasen a contribuir. Si ya contribuyen, podrán utilizar una única vez el tramo de exención e, incluso, someterse al tramo de imposición superior (en Brasil, el tipo de gravamen en este tramo es del 27,5%). Aunque a ambos se les aplique el tipo máximo, la acumulación de los rendimientos les afectará, pues se aplicará una única vez el tramo de exención y los tramos intermedios (en Brasil solo hay un tramo, cuyo porcentaje es del 15%).

Debe tenerse en mente que el aumento del gravamen no puede justificarse en un hipotético incremento de la capacidad económica de los cónyuges, derivado de la presunción de que pueden compartir una serie de gastos que los demás contribuyentes han de soportar solos. El simple hecho del matrimonio no es apto para sostener adecuadamente dicha presunción y mucho menos para denotar un aumento de la capacidad contributiva efectiva: en la actualidad son frecuentes las situaciones en las que parejas económicamente activas se ven obligadas a residir en distintas ciudades, con lo que soportan por partida doble los significativos costes en vivienda, además de los frecuentes desplazamientos entre municipios o estados. Aunque existiera el referido aumento de la capacidad contributiva, la acumulación de los rendimientos debería aplicarse, por las mismas razones, a todos los contribuyentes que viven juntos, para no discriminar a los cónyuges frente a compañeros y parejas de hecho, lo que violaría, sensiblemente, los principios de igualdad, prohibición de *bis in idem* y protección de la familia³⁴⁰. Además, en este caso la vulneración del *bis in idem* sería claramente manifiesta, en la medida en que los dos cónyuges que forman *una* familia estarían siendo tratados no como «unidad», sino como entidades autónomas y superpuestas, con lo que se produce un *bis* vedado constitucionalmente.

³⁴⁰ En España, es oportuno ver los referidos precedentes del Tribunal Constitucional: STC 209/1988 y STC 45/1989. En Alemania, Véase el conocido precedente sobre el *splitting* (BVerfGE 6, 55).

Existen alternativas a la mera acumulación de rentas distintas de la sujeción por separado de los cónyuges, que se analizan a continuación.

9.1.2.2 Acumulación con deducciones específicas

Las deducciones generales, aplicables a todos los contribuyentes o a grupos distintos de la unidad familiar, no son aptos, obviamente, para remediar los efectos perniciosos de la acumulación de los rendimientos de los cónyuges. Solo deducciones *específicas y adecuadas* pueden evitar dichos efectos. Dichas deducciones específicas pueden denominarse *deducciones conyugales o familiares*.

Para que las deducciones conyugales sean realmente adecuadas para sortear la agravación de la imposición resultante de la acumulación, es imprescindible que tengan relación directa con la base imponible, variando en función de esta y abarcando todos los rendimientos acumulados (*deducciones variables y genéricas*). En caso contrario, tendrán una eficacia limitada y, por consiguiente, insuficiente para legitimar dicha práctica. Es lo que sucede con las deducciones fijas³⁴¹.

Es el sistema adoptado en Brasil para las declaraciones conjuntas de los cónyuges. Se trata de un sistema facultativo, que puede ser significativamente gravoso en los casos en los que ambos obtienen rendimientos, pues las deducciones existentes son muy limitadas. En algunas situaciones será más favorable, como, por ejemplo, cuando un cónyuge exento incurrió en gastos deducibles.

9.1.2.3 Splitting

En el sistema denominado *splitting* (separación), se produce una sistemática peculiar: se acumulan las rentas, pero no se gravan como si fueran una unidad. Antes se realiza una «redistribución» de las rentas y se les imputan a los miembros de la unidad familiar. Nunca tendrá efectos tributarios nocivos para los cónyuges, para quienes será favorable, o en el peor de los casos, neutro. Sin embargo, beneficia más a aquellas

³⁴¹ Sobre las deducciones fijas, cf.: STC 45/1989.

parejas en las que solo uno de los cónyuges es económicamente activo, por lo que presenta un cierto carácter discriminatorio con relación a los matrimonios en los que ambos miembros son ambos económicamente activos³⁴².

Presenta dos formas básicas. En el *splitting* conyugal, la división de renta se limita a los cónyuges, con independencia de que haya hijos. Este sistema es el adoptado en Estados Unidos, Alemania, Irlanda y Portugal³⁴³. En el *splitting* familiar o cociente familiar, adoptado en Francia, a la hora de dividir la renta no se tienen en cuenta solo los cónyuges, sino también los hijos dependientes. Se trata de un sistema más elaborado que el *splitting* conyugal, pues considera, ya en el momento de dividir las rentas, los invariables gastos que los matrimonios tienen con los hijos. Si bien, tiene relevantes singularidades, por cuya razón debe analizarse con más atención.

El *splitting* familiar se aplica en Francia a partir de la Ley de 31 de diciembre de 1945 que lo establece. Recibió la denominación *systeme du quotient familial* (sistema de cociente familiar) y es un sistema único en Europa. Se desarrolla mediante cuatro operaciones sucesivas:

a) Determinación del número de partes, en la que a los contribuyentes casados se les atribuyen dos partes (una para cada cónyuge) y a los hijos media parte a cada uno, concediéndose una parte completa para cada hijo a partir del tercero. Por lo tanto, un matrimonio con dos hijos tendrá derecho a tres partes y uno con cuatro hijos, a cinco partes.

b) División de la renta total entre el número de partes, con lo que se obtiene el cociente familiar.

c) Sometimiento del cociente a imposición, según el sistema de progresividad, con lo que se llega a la carga tributaria de cada parte.

³⁴² En Alemania, el Tribunal Constitucional Federal, pese a que ha reconocido este hecho, consideró que la técnica del *splitting*, introducida en el IRPF alemán en 1958, no es inconstitucional (Cf.: BVerfGE 61, 319).

³⁴³ Cf.: GONZÁLEZ GARCIA. Op. cit., p. 16.

d) Multiplicación del impuesto de una parte por el número de partes³⁴⁴.

Podríamos decir que este es el sistema que mejor refleja la perfecta conjugación de la prohibición de *bis in idem* con la protección constitucional de la familia. A medida en que la familia aumenta, se trata a sus miembros de forma individualizada, con lo que se preserva la tributación del conjunto (a la luz de su capacidad contributiva) y se evita gravar *per cápita* al ignorar el número de partes que integran la familia.

9.2 Protección constitucional de la familia, prohibición de retroceso y de medidas restrictivas de su protección constitucional

Puesto que la familia es una institución consagrada como fundamental en la Constitución de 1988, se puede afirmar que el constituyente impone al legislador, como mínimo, una cláusula de no retroceso. Vamos a explicarlo: conforme al artículo 60, § 4.º, de la CF, es inconstitucional toda norma «que tienda» a la abolición de esta suerte de derechos (fundamentales). Así, se prohíbe que, una vez reconocido un cierto grado de eficacia, el legislador retroceda y mitigue la garantía anteriormente consagrada, pues esta postura reduciría el ámbito de aplicación del derecho fundamental y, en ese sentido, tendería a su abolición³⁴⁵. Sobre la cláusula de no retroceso, señala CANOTILHO que «as normas constitucionais que reconheçam direitos econômicos, sociais e culturais de caráter positivo têm pelo menos uma função de garantia da satisfação adquirida por esses direitos, implicando "proibição de retrocesso", visto que, uma vez dada satisfação ao direito, este "transforma-se", nessa medida, em "direito negativo", ou direito de defesa, isto é, num direito que o Estado se abstenha de atentar contra ele»³⁴⁶.

Para ejemplificar, imaginemos que el legislador otorga el derecho a deducir 1.000,00 reales por hijo, con el límite de cinco hijos. Si, en el ejercicio siguiente, el

³⁴⁴ Cf.: GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. *Droit Fiscal General*. 5.ª ed. Paris: Dalloz, 2005, p. 210-212.

³⁴⁵ Véase GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 114.

³⁴⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Ed., 1991, p. 131.

legislador reduce el ámbito de este trato, para limitar la posibilidad de deducción a tan solo tres hijos, estará incurriendo en inconstitucionalidad frente a la cláusula constitucional de prohibición de retroceso. En este caso, la garantía asume un especial relieve dado que está asociada a la propia protección de la vida o, como mínimo, de una vida digna. Ahora bien, si el contribuyente se establece en torno a una realidad normativa de protección, que genera efectos irreversibles (aquí, con obvio relieve ante la imposibilidad absoluta de volverse al *status quo ante*), el legislador que se mueve vectorialmente en dirección contraria a esa garantía, mutila el valor constitucional familiar. Por lo tanto, la norma tendrá, obvios efectos de reducción, *que tienden* (vectorialmente) a la aniquilación del derecho al mantenimiento del núcleo familiar.

Como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, al analizar una situación análoga, «fica evidente que o novo dispositivo representou um retrocesso, restringindo e limitando a eficácia do direito anteriormente assegurado. Assim, caminhou no sentido de sua anulação [...] O art. 60, parágrafo 4.º, aliás, ao colocar na inconstitucionalidade não só o dispositivo que pretenda abolir efetivamente, como também todo o dispositivo "tendente" à abolição do direito e garantia individual, teria sua finalidade totalmente frustrada se não recebesse essa interpretação, pois não fosse assim e estariam abertas as portas para, através do contínuo e reiterado "emagrecimento" desses direitos, obter-se fatalmente a sua abolição»³⁴⁷.

La prohibición de retroceso se entrelaza con la prohibición de *bis in idem*, en la medida en que, al consagrar un determinado modelo, impide que se vuelva al estado anterior, que ya se encuentra protegido y, por ende, alejado del ámbito posible de someterlo a un nuevo gravamen legítimo. Es como si, por la verbalización de un determinado contenido programático en una regla con efectos concretos, se hiciera reducir el ámbito posible de articulación legislativa, prohibiendo todo nuevo intento de someter a imposición un determinado punto/aspecto/hecho.

Véase que, con ello, no pretendemos llegar al límite de defender que todo y cualquier derecho social debe estar garantizado por una rígida prohibición de retroceso, que no admita ninguna flexibilización o ajuste en su regulación normativa. Sin embargo, la prohibición de retroceso es imperativa en los casos en los que la

³⁴⁷ GOLDSCHMIDT. Op. cit., p. 115.

Constitución, de forma puntual, estipule un mandato de progresivo avance en el trato de determinadas cuestiones, imponiendo un específico programa al legislador ordinario. De esta forma, a la par de la protección a la familia (que, por ser especial o preferencial, tendrá que estar siempre delante de la protección general), la prohibición de retroceso sería aplicable en situaciones como la de la protección de las cooperativas (artículo 5, XVIII, concordante con el artículo 174, § 2.º)³⁴⁸, ya que la Constitución aduce que la ley «estimulará» y «apoyará» el cooperativismo, lo que, por imperativo lógico, impide la supresión de una garantía existente (en la justa medida en que ello represente un desestímulo o una objeción).

10. Análisis de algunas contribuciones específicas y la prohibición de *bis in idem*

Aclaraciones previas

Con el siguiente análisis no tenemos la pretensión de agotar todo el universo de las contribuciones que recoge el ordenamiento jurídico-tributario brasileño, de la misma forma que, a lo largo del presente trabajo, no pretendimos analizar, desde la óptica de la prohibición de *bis in idem*, todos y cada uno de los distintos tributos de nuestro sistema, prefiriéndonos dedicar a examinar las reglas puntuales de prohibición que encontramos a lo largo de la Carta Magna brasileña. Por lo tanto, nuestra intención, en este momento, es la de —para complementar las consideraciones que hemos realizado sobre los artículos 149 y 195 de la Constitución— demostrar algunas de las consecuencias prácticas que derivan de las premisas adoptadas, para trazar un panorama de aquellas contribuciones que existen en la actualidad en el ordenamiento brasileño que, evidentemente, no son compatibles con las prohibiciones de *bis in idem* de las referidas disposiciones (además de otros de donde, de forma puntual, extraigan sus fundamentos de validez).

10.1 Contribución al SAT

³⁴⁸ «§ 2.º - La ley apoyará y estimulará el cooperativismo y otras formas de asociativismo».

La contribución al seguro de accidente laborales se regula mediante ley ordinaria, la Ley n.º 8.212/91, pero su fundamento de validez no se encuentra en la Constitución, con lo que entra en una ruta de colisión con la prohibición de *bis in idem*.

De hecho, como ya hemos tenido oportunidad de explicar, el constituyente, al otorgar competencia tributaria —en este caso, para establecer la contribución a la seguridad social— previó, en el artículo 195, las contribuciones que se podían establecer. Señala:

Artículo 195. La seguridad social estará financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, y de las siguientes contribuciones sociales: (Véase Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

I - del empleador, la empresa y la entidad equiparada a ella en la forma de la ley, que recaigan sobre: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) la nómina y demás rentas de trabajo pagadas o abonadas, por cualquier concepto, a la persona física que le preste servicio, aunque no haya vínculo laboral; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

b) los ingresos o la facturación; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

c) el beneficio; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

II - del trabajador y los demás afiliados a la seguridad social, sin que recaiga contribución sobre la jubilación y pensión concedidas por el régimen general de de la seguridad social de que trata el art. 201; (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

III - sobre los ingresos de juegos de azar.

IV - del importador de bienes o servicios del exterior, o de quien la ley equipare a él.

Con ello, delimitó el campo posible de ejercicio de las competencias, con expresa y precisa regla de prohibición de *bis*, que se contiene en el § 4.º de la disposición, que prohíbe establecer nuevas contribuciones (*bis*) con el mismo hecho imponible o base imponible (*idem*) y, además, exige que el ejercicio de dicha competencia residual se lleve a cabo mediante ley complementaria y con observancia de la técnica de no acumulación. El elenco es exhaustivo —lo que se deduce del empleo de la expresión «siguientes contribuciones»— y, en esa medida, rechaza la posibilidad de que se establezcan distintas exacciones de las que «siguen» al párrafo introductorio.

Sin embargo, el SAT se prevé en el artículo 22, II de la Ley n.º 8.212/91³⁴⁹ con la misma base imponible que la de la contribución del inciso I, letra a), del artículo 195. Si con ello no fuera suficiente, se introdujo mediante ley ordinaria, lo que también vulnera el § 4.º antes referido. Nos parece nítido que su cobro no puede considerarse legítimo, por la simple razón de que se prevé en un título posterior a la Constitución, el cual no se amolda a ella, con lo que se configura materialmente inconstitucional al no haber en la Constitución Federal una disposición que le dé soporte, ni en el referido artículo 195, ni en cualquier otro de la Carta Magna (como ocurre, por ejemplo, con la contribución al salario educación, constitucionalizado en el artículo 212, § 5.º, la contribución al PIS, constitucionalizada en el artículo 239, o las contribuciones a las entidades de servicio social y formación profesional, constitucionalizadas en el artículo 240). El SAT infringe la prohibición de *bis in idem* del artículo 195, § 4.ª concordante con el artículo 154, I, pues recae sobre una base imponible ya adoptada en el artículo 195, I, letra a) de la Constitución, sin que se pueda asentar en otra disposición constitucional.

³⁴⁹ Art. 22. La contribución a cargo de la empresa, destinada a la Seguridad Social, además de lo dispuesto en el artículo 23, es de: (Véase Ley n.º 9.317, de 1996) (...) II - para la financiación del beneficio previsto en los artículos 57 y 58 de la Ley n.º 8.213, de 24 de julio de 1991, y de aquellos concedidos en razón del grado de incapacidad laboral derivada de los riesgos ambientales del trabajo, sobre el total de las remuneraciones pagadas o abonadas, a lo largo del mes, a los asegurados empleados y trabajadores esporádicos: (Redacción de por Ley n.º 9.732, de 11.12.98)

- a) un 1% (uno por ciento) para las empresas en cuya actividad preponderante el riesgo de accidentes laborales se considere leve;
- b) un 2% (dos por ciento) para las empresas en cuya actividad preponderante ese riesgo se considere medio;
- c) un 3% (tres por ciento) para las empresas en cuya actividad preponderante ese riesgo se considere alto.

Es oportuno reafirmar que no existe, en nuestro ordenamiento, tributo sin fundamento constitucional de validez. Cualquier ejercicio del poder impositivo nace de la Constitución y en ella justifica su extensión, de modo que el legislador jamás podrá innovar, yendo más allá de las fronteras fijadas constitucionalmente o, peor aún —como es el caso— introduciendo competencias que ni siquiera trató el constituyente en la determinación de las competencias tributarias. De lo contrario, de nada serviría el detallado diseño del sistema constitucional tributario en la Constitución de 1988, ya que no aportaría ninguna seguridad al contribuyente. Asimismo, en dicho caso, el conjunto de disposiciones en cuestión se podría considerar un verdadero *sistema*³⁵⁰.

Hay quien defiende que la contribución al SAT tiene su fundamento de validez en el artículo 195, I, letra a) de la Constitución (al igual que la contribución del 20% sobre la nómina de salarios), ya que recae sobre la nómina de salarios y constituiría solo una forma de destino de una parte de ese tributo. Con los debidos respetos, sin embargo, dicho argumento no se sostiene. En primer lugar, conviene decir que el SAT no constituye parte de la contribución sobre la nómina de salarios, sino que su imposición se superpone a ella. Los tipos de gravamen del 1%, 2% y 3% se exigen adicionalmente al tipo del 20%, no se restan de este.

De la misma forma, es verdad que dicho tributo tiene características completamente distintas a las de la contribución del 20% sobre la nómina de salarios, tanto en lo que se refiere al aspecto material como al cuantitativo. Además, su finalidad y destino también son singulares. El ámbito material y los tipos de gravamen del SAT están vinculados al riesgo de sufrir un accidente laboral al que se somete el empleado en virtud de la actividad que ejerce y se gradúan en función de dicho riesgo. De la misma forma, su finalidad también es específica y consiste en la financiación de los gastos de seguridad relativos a dichos accidentes, por lo que la recaudación está vinculada a dicho destino.

³⁵⁰ Y no ha de alegarse que la validez del SAT se fundamentaría en el párrafo introductorio del artículo 149 (Art. 149. Compete exclusivamente a la Unión establecer contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de interés de las categorías profesionales o económicas, como instrumento de su actuación en las respectivas áreas, observado lo dispuesto en los artículos 146, III, y 150, I y III, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 195, § 6.º, respecto a las contribuciones a las que alude la disposición), ya que la referida exacción constituye contribución a la seguridad social, por expresa previsión legal del párrafo introductorio del artículo 22 de la Ley n.º 8212, categoría esta regulada en el artículo 195.

Por lo tanto, en rigor, el SAT está sujeto al control de la validación de su finalidad y será inconstitucional si el importe recaudado se destina a un fin distinto de aquel para el que se estableció (que legitima su exigencia). La vinculación de los recursos es presupuesto para su válida exigencia. La previsión de una finalidad específica para su exigencia la define como exacción. Tanto es así que la comprobación de la capacidad contributiva, aquí, sigue una lógica propia, unida no solo a la capacidad de la empresa de soportar la exacción, sino a la participación de la empresa en la generación del coste para el Estado que resulta de los accidentes causados. Por lo tanto, el SAT se rige por una lógica cuantitativa absolutamente propia, vinculada a una noción de justicia conmutativa, en la que se establece una relación clara entre cuánto contribuye cada uno y cuánto cada uno cuesta al Estado.

La jurisprudencia del STF estableció —en este punto acorde con nuestras convicciones— una hermenéutica según la cual el artículo 195 introduce un principio de unidad contributiva o, en otras palabras, una prohibición de *bis in idem* relativa al establecimiento de nuevas contribuciones a la seguridad social cuya base imponible o hecho imponible sea idéntico al de los catalogados en el referido artículo. Esto deriva tanto del párrafo introductorio como de sus incisos y el apartado 4.º de la referida disposición.

El SAT, sin duda, constituye una exacción distinta de aquella básica, que recae sobre la nómina de salarios con un tipo de gravamen uniforme del 20%, contraria a la actividad del contribuyente, su grado de riesgo de accidente laboral y sin la finalidad específica de costear esta particular carga a la Seguridad Social. Su exigencia válida presupone que se establezca esta exacción a través del medio cualificado, ley complementaria, y que se adopte un hecho y base imponibles distintos de los contemplados en el artículo 195, lo que, al no producirse, lo hace incompatible con la Constitución y le sustrae la capacidad de obligar³⁵¹.

10.2 Contribución al INCRA

³⁵¹ Sin embargo, el STF se manifestó a favor de la constitucionalidad del SAT en el RE 343.446, magistrado ponente Carlos VELLOSO, aunque no se haya dedicado al análisis de la inconstitucionalidad desde la óptica aquí tratada, lo que podría dar margen a un nuevo examen por el Tribunal.

La contribución al INCRA (Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria) también recae sobre la nómina de salarios de la empresa y su tipo de gravamen es el 0,2%. Tampoco está prevista en el artículo 195 de la Constitución (que no la menciona), hecho que se agrava cuando se conoce que la exacción tiene la misma base imponible de la contribución prevista en el artículo 195, I.

Ante esta realidad, el Poder Judicial brasileño cuestionó intensamente la contribución al INCRA y, durante mucho tiempo, la consideró inexigible, principalmente por razones infraconstitucionales. En especial, porque la Ley n.º 8.212/91, al regular de forma íntegra la materia relativa a la financiación de la seguridad social, la habría derogado tácitamente (en virtud de la sistemática interpretativa del artículo 2, § 1.º de la LICC)³⁵².

Más tarde, sin embargo, se produjo un cambio en la jurisprudencia sobre el tema. Se pasó a entender, en el ámbito del Superior Tribunal de Justicia, que la contribución al INCRA constituía una contribución de intervención en el dominio económico, cuyo fundamento de validez se encontraba en el párrafo introductorio del artículo 149 de la Constitución. En el *leading case*, cuya ponencia realizó el magistrado Teori ZAVASCKI, que fue vencido frente a la posición del magistrado Castro MEIRA, se concluyó que «el INCRA fue creado por el DL 1.110/70 con la misión de promover y ejecutar la reforma agraria, la colonización y el desarrollo rural en el país, de forma que, para la consecución de sus objetivos, se le destinan los ingresos derivados de la contribución que recae sobre la nómina de salarios al tipo del 0,2% fijada en el artículo 15, II, de la LC n.º 11/71». Y que «dicho ente autónomo nunca tuvo a su cargo la atribución de un servicio de prevención social, razón por la que la contribución que se le destina no fue abolida por las Leyes 7.789/89 y 8.212/91 —ambas de naturaleza previsional—, por lo que se mantiene íntegra hasta la actualidad como contribución de intervención en el dominio económico»³⁵³.

³⁵² Art. 2. Si no se establece una vigencia temporal, la ley estará vigente hasta que otra la modifique o derogue.

§ 1.º La ley posterior deroga la anterior cuando expresamente así lo declare, cuando sea incompatible con ella o cuando regule íntegramente la materia de que trataba la ley anterior.

³⁵³ ERESP 770.451, S 1.ª, j. 27.9.2006.

No nos parece necesario, en este momento, realizar más comentarios sobre la naturaleza de la contribución al INCRA, si es a la seguridad social, como algunos autores consideran, o de intervención en el dominio económico, como señalan otros, por la sencilla razón de que, tampoco podría cobrarse aunque fuera una contribución de intervención en el dominio económico. El artículo 149 de la Constitución de 1988 expresa y limita, exactamente (*ne bis in idem*), las bases imponibles y tipos de gravamen posibles para dicha clase impositiva y no contempla la prevista para la contribución al INCRA. Según la referida disposición «las contribuciones sociales y de intervención en el dominio económico de que trata el apartado introductorio de este artículo: podrán tener tipos de gravamen: a) *ad valorem*, cuya base es la facturación, los ingresos brutos o el importe de la operación y, en caso de importación, el valor en aduana; o b) específica, cuya base es la unidad de medida adoptada». Estas letras del inciso III del apartado 2.º, introducidas por la Enmienda Constitucional n.º 33, de 2001, redundaron en la *derogación* de la contribución al INCRA (cuya base imponible es la magnitud de la nómina de salarios de las empresas, elemento distinto, a la evidencia, de la facturación, ingresos brutos o importe de la operación) por ser materialmente incompatible con la nueva redacción constitucional.

Sin embargo, es verdad que el criterio del STJ —al calificar la contribución al INCRA como interventiva— no se corresponde con la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal, órgano encargado de definir la naturaleza de la referida exacción, ya que se trata de interpretar la Constitución. Para el STF, la contribución al INCRA tiene naturaleza de contribución social a la seguridad social, hecho que nos parece inequívoco a partir del examen de las disposiciones referidas en el pie de página³⁵⁴, incluso porque

³⁵⁴ A modo de ejemplo: «DECISIÓN: 1. Se trata de un recurso de reposición contra la decisión que negó dar seguimiento a un recurso extraordinario interpuesto con fundamento en el artículo 102, inciso III, letra a), de la Constitución de Brasil, en oposición a la sentencia que consideraba legítimo el cobro de la contribución al INCRA y al FUNRURAL de empresa urbana. 2. El recurso no merece admisión. El Supremo tiene la firme convicción de que la empresa urbana debe la contribución social destinada al INCRA, porque se destina a cubrir los riesgos a los que está sujeta toda la colectividad de trabajadores, como prevé el artículo 195 de la Constitución de Brasil. En este sentido, RE n.º 255.360-AgR, magistrado ponente Maurício Corrêa, DJ de 6.10.00; RE n.º 263.208, magistrado ponente Néri da Silveira, DJ de 10.8.00; RE n.º 225.368, magistrado ponente Ilmar Galvão, DJ de 20.4.01; RE n.º 238.206, magistrado ponente Carlos Velloso, DJ de 20.11.01; RE n.º 254.644, magistrado ponente Sydney Sanches, DJ de 12.3.02; y AI n.º 548.733-AgR, V Carlos Britto, DJ de 10.8.2006. Inadmito el recurso con fundamento en el artículo 21, § 1.º, del RISTF. Publíquese. Brasília, a 5 de febrero de 2007» (AI 638.636/SP, Mag. Eros GRAU).

la propia ley califica la exacción en cuestión como «de seguridad social». Como bien explicitó el magistrado Teori ZAVASCKI en su voto vencido sobre la materia en el ERESP antes referido, «el examen de la legislación de regencia permite constatar que la finalidad de la contribución destinada al INCRA, desde su creación, siempre ha sido la financiación de prestaciones y servicios relacionados con la prevención, la asistencia y la salud del trabajador rural, actividades estas que, desde la Constitución de 1988, se integraron e incluyeron en el concepto de seguridad social (CF, artículo 194, párrafo introductorio)»³⁵⁵.

En virtud de todo lo referido, nos parece que la consecuencia lógica de la presente digresión consiste en la adopción de la misma conclusión anterior respecto a la contribución al SAT. Al tratarse la contribución al INCRA de una contribución a la seguridad social, consideramos que se aplica la regla prohibitiva de *bis in idem*, en lo que concierne a las bases y hechos impositivos previstos en el párrafo introductorio del artículo 195 concordante con su § 4.º y el artículo 154, I, de modo que su exigencia presentará un vicio de inconstitucionalidad material, en la justa medida en que repite, de forma ilegítima, una de las materialidades ya contempladas en los incisos de dicha disposición. El artículo 195, como se ha visto, refleja una garantía de unidad y prohibición de la superposición, que solo se admite una nueva fuente de costeo a través de ley complementaria (lo que no ocurre) y, aún así, cuando tenga distintos hechos y bases impositivos.

10.3 Contribución al SEBRAE

Conforme a la Constitución, la actuación del Estado en el ámbito económico tiene carácter excepcional, al señalar el artículo 173 que «sin perjuicio de los casos previstos en esta Constitución, la explotación directa de actividad económica por el

³⁵⁵ Para evitar citar toda la sucesión de textos legales que regulan la contribución en cuestión, nos limitamos a referir la LC 11/71, que creó el Programa de Asistencia al Trabajador Rural, (PRORURAL), destinado a proporcionar al trabajador rural y sus dependientes (art. 3) los beneficios señalados en el artículo 2: Art. 2. El Programa de Asistencia al Trabajador Rural consistirá en la prestación de los siguientes beneficios: I – jubilación por edad; II – jubilación anticipada por invalidez; III - pensión; IV – ayuda funeral; V – servicio sanitario; VI - servicio social. Para la financiación del Programa, la Ley determinó la reversión al Fondo de Asistencia al Trabajador Rural (FUNRURAL), entre otros ingresos, aquellos resultantes del cobro de la contribución prevista en el artículo 3 del Decreto Ley n.º 1.146/70 (contribución al INCRA). En nuestra opinión, estas normas no dejan dudas de la naturaleza de seguridad social e, incluso, previsional, de la contribución en cuestión.

Estado solo se permite cuando sea necesaria por imperativo de seguridad nacional o relevante interés colectivo, según lo definido en ley». El artículo 170, en sintonía con el anterior, garantiza al particular una amplia libertad de actuación, al decir que el orden económico se funda en la libre iniciativa y en la libre competencia, y declara que también es libre el ejercicio de cualquier actividad económica con independencia de autorización del Estado.

La exégesis de estas disposiciones ya revela límites importantes para delinear las CIDE (contribuciones de intervención en el dominio económico), lo que evidencia que la interferencia del Estado en el ámbito económico no puede darse, evidentemente, con el objetivo de obstar, desestimular, impedir, obstaculizar la actividad económica, porque de lo contrario no estaría garantizando la libertad a la que alude el artículo 170 ni estaría facilitando el ejercicio, por parte del particular, de aquello que el Estado tiene prohibido explotar directamente, según el artículo 173.

Coherente con estas nociones, el artículo 174 de la Carta Magna prevé que «como agente normativo y regulador de la actividad económica, el Estado ejercerá, de conformidad con la ley, las funciones de control, incentivo y planificación, siendo esta determinante para el sector público e indicativa para el sector privado». De esta forma, establece que la regulación de la actividad económica se da mediante estas tres formas de interferencia: control, incentivo y planificación.

En lo que respecta al Derecho tributario, la actividad de planificación de la actividad económica es indiferente, ya que se refiere, fundamentalmente, al ejercicio del poder legislativo y no afecta en nada a la creación de exacciones o a la relación. Por otro lado, la actividad de control tiene en la Constitución un tributo conexo, propio, que se destina a su financiación. Se trata de la tasa por el ejercicio del poder de policía³⁵⁶, cuya finalidad principal es costear los gastos relativos a la realización del control o actividad de policía. Por lo tanto, no constituye el foco de las contribuciones de intervención en el dominio económico.

³⁵⁶ Art. 145. La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos: (...) II - tasas, en razón del ejercicio del poder de policía o por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición.

Excluidas estas dos primeras formas de intervención del Estado en la economía, queda la actividad de incentivo, esta sí relativa a las contribuciones de intervención en el dominio económico. Una vez más, se ve que, de forma coherente con lo antes expuesto en el artículo 170, las CIDE buscan el incentivo, justamente porque no podría pretender lo opuesto, esto es, no podrían perjudicar, menoscabar la actividad económica, porque de esa forma se estarían comprometiendo las garantías de libre iniciativa, competencia y ejercicio de la actividad económica.

Las contribuciones de intervención en el dominio económico constituyen tributos vinculados a una finalidad. Como ya señaló Marco Aurélio GRECO³⁵⁷, dichas exacciones se distinguen por adoptar la técnica de la validación finalista (se tributa para lograr un fin) en detrimento de la validación condicional (se tributa porque se hizo algo o porque algo ocurrió). Los aspectos de su hecho imponible deben confirmar ese propósito, bien en lo que se refiere a la elección de los sujetos pasivos (con quienes guarda relación de referibilidad, de forma que la acción del Estado debe referirse a ellos, como instrumento de actuación en la respectiva esfera), bien en lo que se refiere a la base imponible elegida, que no podrá invalidar el hecho imponible, eligiendo una medida incongruente con la finalidad buscada. La recaudación, igualmente, tendrá que estar vinculada a la consecución del objetivo pretendido, de forma que el eventual desvío afectará a la legitimidad de la exigencia en la proporción de las cuantías desviadas³⁵⁸.

El STF clasificó la contribución al SEBRAE como de intervención en el dominio económico en el RE n.º 396.266, cuando correspondía al magistrado Carlos VELLOSO señalar que la denominación de recargo existente en la ley, no era suficiente para esconder el hecho de que se trataba de una exacción nueva, autónoma, desvinculada de las contribuciones al SESI-SENAI, SESC-SENAC. Con ello, la Corte Suprema alejó el intento de caracterizarla como contribución de interés de categorías

³⁵⁷ *Contribuições...*p. 119.

³⁵⁸ No nos convence el argumento de que el destino de los recursos recaudados «es cuestión de derecho financiero» y, así, contrario al reglamento tributario y a los requisitos de validez pertinentes. Si la finalidad define y es lo que legitima la exigencia, evidentemente que el desvío de los recursos vulnera la autorización constitucional para exigir la contribución, que deja de tener fundamento en el permisivo constitucional que lleva ese hecho dentro de la propia relación tributaria, como condición de entrada (válida) en el sistema.

económicas o profesionales (como estas últimas), con fundamento en el artículo 240, para sedimentar su fundamento de validez en el artículo 149 de la Constitución.

En este contexto, afirmó el Tribunal Supremo, en sintonía con las premisas anteriores, que «al no tratarse de una contribución de interés de las categorías profesionales o económicas, sino de intervención en el dominio económico, su establecimiento está unido a los principios generales de la actividad económica, artículos 170 a 181 de la CF. Y si la finalidad del SEBRAE es "planificar, coordinar y orientar programas técnicos, proyectos y actividades de apoyo a las micro y pequeñas empresas, de conformidad con las políticas nacionales de desarrollo, en particular las relativas a las áreas industrial, comercial y tecnológica (art. 9 de la Ley n.º 8.029/90, incluido por la Ley n.º 8.154/90), la contribución creada para lograr ese fin es conforme a los principios generales de la actividad económica consagrados en la Constitución. Por otro lado, se observa que el sujeto pasivo de la contribución es la empresa comercial o industrial, partícipes, por tanto, de las actividades económicas que la Constitución regula (arts. 170 y ss. de la CF)».

No dudamos del acierto de esta orientación en lo que respecta a la comprobación de compatibilidad de la exacción con los principios del orden económico, así como en lo que respecta a la elección de los sujetos pasivos. El punto es que, con el surgimiento de la EC n.º 33, las bases impositivas de las contribuciones de intervención fueron delimitadas por la nueva redacción del artículo 149 y, con ello, se revocaron las exacciones materialmente incompatibles con dicho dictamen, en virtud de la norma sobrevinida de superior jerarquía.

La ley que prevé la exigencia de la contribución al SEBRAE con base en la nómina de salarios, se volvió incompatible con la Constitución, en la medida en que de la nueva redacción del artículo 149 (del aspecto negativo de la concesión de la competencia en él prevista) surge una prohibición de *bis in idem*, que consiste en la prohibición de la exigencia de otras contribuciones cuya base imponible sea la nómina de salarios. Esta posibilidad se limita a las contribuciones con fundamento constitucional propio y base perfectamente identificada, como la de seguridad social

prevista en el artículo 195, I, letra a)³⁵⁹ o las del artículo 240³⁶⁰, cuya exigibilidad no depende, por tanto, del artículo 149³⁶¹.

10.4 Contribución al ABDI

En lo que respecta a la contribución al ABDI (Agencia Brasileña de Desarrollo Industrial), la inconstitucionalidad es aún más flagrante. Esta exacción, al igual que la contribución al SEBRAE, recae sobre la nómina de salarios y, en los términos del artículo 1 de la Ley n.º 11.080/04, «tiene por finalidad promover la ejecución de políticas de desarrollo industrial, especialmente aquellas que contribuyan a la creación de empleo, en consonancia con las políticas de comercio exterior, de ciencia y tecnología» (art. 1). Por lo tanto, al igual que la contribución al SEBRAE, es clara su naturaleza de contribución de intervención en el dominio económico, cuya finalidad es incentivar el desarrollo de la actividad industrial.

Su recelo deriva del establecimiento de un «recargo» sobre los tipos de gravamen de las contribuciones sobre la nómina de salarios a que se refiere el artículo 1 del Decreto Ley n.º 2.318/86^{362 363} y, al igual que la contribución al SEBRAE, la

³⁵⁹ Art. 195. La seguridad social estará financiada por toda la sociedad, de forma directa e indirecta, en los términos de la ley, mediante recursos provenientes de los presupuestos de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, y de las siguientes contribuciones sociales: (Véase Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

I - del empleador, la empresa y la entidad equiparada a ella en la forma de la ley, que recaigan sobre: (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) la nómina y demás rentas de trabajo pagadas o abonadas, por cualquier concepto, a la persona física que le preste servicio, aunque no haya vínculo laboral; (Disposición introducida por la Enmienda Constitucional n.º 20, de 1998).

³⁶⁰ Art. 240. Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo 195 las actuales contribuciones obligatorias de los empleadores sobre las nóminas, destinadas a las entidades privadas de servicio social y de formación profesional vinculadas al sistema sindical.

³⁶¹ El STF aún no ha tenido ocasión de examinar la contribución al SEBRAE tras la EC n.º 33, que, a nuestro modo de ver, derogó la posibilidad de adoptar como base imponible la «nómina de trabajadores» sobre la que se asienta.

³⁶² Art. 15. El artículo 8 de la Ley n.º 8.029, de 12 de abril de 1990, estará en vigor con la siguiente redacción: «Art. 8 (...) § 3.º Para atender a la ejecución de las políticas de apoyo a las micro y pequeñas empresas, de promoción de exportaciones y desarrollo industrial, se establece un complemento a los tipos de gravamen de las contribuciones sociales relativas a las entidades a las que se refiere el artículo 1 del Decreto Ley n.º 2.318, de 30 de diciembre de 1986.

³⁶³ Art. 1. Se mantiene el cobro, fiscalización, recaudación y transferencia a las entidades beneficiarias de las contribuciones para el Servicio Nacional de Aprendizaje Industrial (SENAI), el Servicio Nacional de Aprendizaje Comercial (SENAC), el Servicio Social de la Industria (SESI) y el Servicio Social del Comercio (SESC), se derogan:

I – el tope al que se refieren los artículos 1 y 2 del Decreto Ley n.º 1.861, de 25 de febrero de 1981, con la redacción del artículo 1 del Decreto Ley n.º 1.867, de 25 de marzo de 1981;

contribución al ABDI no puede considerarse un mero recargo sobre las referidas contribuciones, ya que, a diferencia de ellas, no puede considerarse una contribución obligatoria «de los empleadores sobre la nómina de salarios, destinadas a entidades privadas de servicio social y formación profesional vinculadas al sistema sindical», pues no se destina a ese fin. Por lo tanto, no se fundamenta en el artículo 240 de la Constitución, sino en el artículo 149.

Los vicios que invalidan su exigencia son los mismos que en la contribución al SEBRAE, esto es, el hecho de constituir una contribución interventiva en disconformidad material con el § 2.º, III, letra a), del artículo 149, infringiendo la prohibición de *bis in idem* en él existente, que no admite el uso de la base imponible «nómina de salarios» para esta suerte de exacción. Si bien, en este caso, dicha contribución además tiene un agravante, que consiste en que ya nació viciada, puesto que ya existía cuando entró en vigor la EC n.º 33, que limitó las bases imponibles de las CIDE a las previstas en el referido apartado. En este caso ni siquiera se puede hablar de norma sobrevinida de mayor jerarquía o derogación: se trata de simple y llanamente contradicción con el texto constitucional vigente en el momento en que se estableció (y a la interdicción de *bis* —entiéndase: nueva imposición— que consta en él, relativa a la base imponible nómina de salarios), que invalida su exigibilidad *ab initio*.

10.5 Contribuciones al SEST, SENAT y SESCOOP

Conforme al artículo 240 de la Constitución, «se exceptúan de lo dispuesto en el artículo 195 las actuales contribuciones obligatorias de los empleadores sobre las nóminas, destinadas a las entidades privadas de servicio social y de formación profesional vinculadas al sistema sindical». De este modo, el constituyente salvaguardó la posibilidad de que se aplicaran determinadas contribuciones, además de las que señala el artículo 195, sobre la base imponible nómina de salarios.

No obstante, esta excepción se delimitó a las contribuciones que existían en el momento de la promulgación de la Constitución de 1988. Como se ha visto, se admitieron en el novel ordenamiento y salvaguardadas exclusivamente «las actuales

II - el artículo 3 del Decreto Ley n.º 1.861, de 25 de febrero de 1981, con la redacción del artículo 1 del Decreto Ley n.º 1.867, de 25 de marzo de 1981.

contribuciones obligatorias» destinadas a las entidades privadas de servicio social y formación profesional, con lo que se reafirmó la prohibición de *bis in idem* respecto de la base imponible nómina de salarios para todas las demás contribuciones que se establecieron con posterioridad, entre las que se incluyen las contribuciones al SEST (Servicio Social del Transporte), SENAT (Servicio Nacional de Aprendizaje del Transporte) y la contribución al SESCOOP (Servicio Nacional de Aprendizaje del Cooperativismo).

En este caso, las contribuciones al SEST y SENAT³⁶⁴ buscan la promoción social y la formación profesional del trabajador del sector de transporte. Se establecieron mediante la Ley n.º 8.706, de 14 de septiembre de 1993, a partir del destino de las contribuciones obligatorias de las empresas de transporte terrestre que antes se destinaban al SESI/SENAI³⁶⁵, que recaen sobre la nómina de salarios.

Con la contribución al SESCOOP, sucedió exactamente lo mismo. Para implantar el Programa de Revitalización de Cooperativas de Producción Agropecuaria (RECOOP) se dictó la Medida Provisional n.º 1.715/98³⁶⁶, que, en los artículos 7 a 9 y 11, dispuso sobre la creación del SESCOOP, entidad encargada de «organizar, administrar y ejecutar en todo el territorio nacional la enseñanza de formación

³⁶⁴ Art. 1. Son responsabilidad de la Confederación Nacional del Transporte (CNT), observadas las disposiciones de esta ley, las cargas de crear, organizar y administrar el Servicio Social del Transporte (SEST) y el Servicio Nacional de Aprendizaje del Transporte (SENAT), con personalidad jurídica de derecho privado, sin perjuicio del control de la aplicación de los recursos por el Tribunal de Cuentas de la Unión.

Art. 2. Compete al SEST, en estrecha cooperación con los órganos del Poder Público y con la iniciativa privada, administrar, desarrollar, ejecutar, directa o indirectamente, y apoyar programas orientados a la promoción social del trabajador en transporte terrestre y del transportista autónomo, especialmente en los ámbitos de la alimentación, salud, cultura, ocio y seguridad en el trabajo.

Art. 3. Compete al SENAT, estrecha cooperación con los órganos del Poder Público y con la iniciativa privada, administrar, desarrollar, ejecutar, directa o indirectamente, y apoyar programas orientados al aprendizaje del trabajador en transporte terrestre y del transportista autónomo, especialmente en los ámbitos de la preparación, capacitación, perfeccionamiento y formación profesional.

³⁶⁵ Art. 7. Las rentas para el sostenimiento del SEST y el SENAT, a partir del 1 de enero de 1994, estarán integradas por:

I - las actuales contribuciones obligatorias de las empresas de transporte terrestre, calculadas sobre el importe de la remuneración pagada por los establecimientos contribuyentes a todos sus empleados y recaudadas por el Instituto Nacional de Seguridad Social, a favor del Servicio Social de la Industria (SESI) y del Servicio Nacional de Aprendizaje Industrial (SENAI), que pasarán a recaudarse a favor del Servicio Social del Transporte (SEST) y del Servicio Nacional de Aprendizaje del Transporte (SENAT), respectivamente.

³⁶⁶ Más tarde la siguió la MS 2.168-40.

profesional, desarrollo y promoción social del trabajador en cooperativa y de los cooperativistas», según señala el referido artículo 7.

El objetivo perseguido con la creación del SESCOOP fue la prestación de servicios de formación profesional, desarrollo y promoción social de los trabajadores en cooperativas y los asociados de cooperativas, sin distinción en cuanto a su rama de actividad (art. 7). En el artículo 9, inciso I, la referida medida estableció como principales ingresos del SESCOOP la «contribución mensual obligatoria, que recaudará a partir del 1 de enero de 1999 la Seguridad Social, de dos coma cinco por ciento sobre el importe de la remuneración que se paga a todos los empleados por las cooperativas»; y el apartado 2.º del mismo artículo, establece que la referida contribución se establece en sustitución de las contribuciones de la misma clase que recaudan las cooperativas y que se destinan al SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST y SENAR.

Los vicios que invalidan la contribución al SEST/SENAT son los mismos que invalidan la contribución al SESCOOP. Se ve claramente que dichas contribuciones se crearon con posterioridad a la Constitución de 1988. Poco importa que se deban al destino de un ingreso antes atinente a otra entidad. Una contribución de interés de categoría profesional o económica se define justamente por su finalidad y se valida también por su destino. *In casu*, lo que se produjo fue la reducción de la contribución destinada a otras entidades y la creación de otra (SEST/SENAT o SESCOOP), completamente nueva, cuya finalidad es inconfundible y el destino también el propio de la recaudación. Por lo tanto, si pretendiéramos defender que se trató de un simple cambio en el destino de la recaudación de un tributo existente, inevitablemente nos dirigiríamos a la invalidez de la exigencia, ya que habría dejado de promover la finalidad para la que fue creada. Si se aceptara la teoría de «mero cambio de destino de tributo existente», inevitablemente tendríamos que admitir también que la exacción de la que deriva perdió su fundamento de validez constitucional, en la justa medida en que dejó —por ese cambio— de estar establecida «en interés de la» categoría original, como exige el artículo 149 de la Constitución³⁶⁷.

³⁶⁷ No obstante, el STF no adoptó esta interpretación, desestimando, por mayoría, la alegación de inconstitucionalidad de la exigencia en cuestión. RESUMEN: CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. CONTRIBUCIÓN DESTINADA A LA FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS SOCIALES Y DE FORMACIÓN PROFESIONAL VINCULADOS AL SISTEMA SINDICAL («SISTEMA S»). PROGRAMA DE REVITALIZACIÓN DE COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN AGROPECUARIA

Al no tener fundamento en el artículo 240, el legislador ordinario carece de autorización del constituyente para establecer las contribuciones al SEST/SENAT y al SESCOOP. Los hechos impositivos de las contribuciones sobre la nómina de salarios se contemplan de forma precisa en la Constitución. Esta interpretación se extrae tanto, *positivamente*, del artículo 149 —que no recoge esa base imponible— como, *contrario sensu*, de todas las demás disposiciones que contemplan, de forma precisa, determinadas contribuciones sobre la nómina, pero que no tratan de esta (como el artículo 195, en lo que respecta a la contribución a la seguridad social sobre la nómina, el artículo 239³⁶⁸, en lo que respecta al PIS sobre la nómina, el artículo 212, §5.³⁶⁹, en lo que atañe al salario-educación, y el propio artículo 240). La hermenéutica conjunta de

(RECOOP). CREACIÓN DEL SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE DEL COOPERATIVISMO (SESCOOP). SE ALEGA VIOLACIÓN DE LOS ARTS. 146, III, 149, 213 Y 240 DE LA CONSTITUCIÓN. ACCIÓN DIRECTA DE INCONSTITUCIONALIDAD. MEDIDA CAUTELAR. MEDIDA PROVISIONAL N.º 1.715/1998 Y SUS REEDICIONES (MP 1.715-1/1998, 1.715-2/1998 E 1.715-3/1998). ARTÍCULOS 7, 8 Y 11. 1. Acción Directa de Inconstitucionalidad, con solicitud de medida cautelar, interpuesta contra los artículos 7, 8, 9 y 11 de la MP 1.715/1998 y sus reediciones, que autorizan la creación del Servicio Nacional de Aprendizaje del Cooperativismo (SESCOOP), prevén las respectivas fuentes de financiación y determina la sustitución de contribuciones de la misma clase y destinadas a servicios sociales (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST, SENAR) por la contribución destinada a financiar el SESCOOP. 2. Alegada violación formal, por inobservancia de la reserva de ley complementaria para establecer los tributos previstos en el artículo 149 de la Constitución. Ausencia de *fumus boni iuris*, bien porque, a primera vista, no se trata de tributo nuevo, bien en razón de la distinción entre la reserva de ley complementaria para establecer determinados tributos y la reserva de ley complementaria para disponer sobre normas generales en materia tributaria (art. 146 de la Constitución). 3. Alegada violación del artículo 240 de la Constitución, en la medida en que solamente las contribuciones destinadas a la financiación de los servicios sociales y de formación profesional vinculados al sistema sindical recibidas por la Constitución de 1988 habrían sido salvaguardadas del régimen tributario de las contribuciones destinadas a la financiación de la seguridad social. Contrariedad causada, además, por la alegada imposibilidad de modificar dichos tributos, por supresión o sustitución. Ausencia de *fumus boni iuris*, dado que el tributo, a primera vista, no se caracteriza como contribución nueva. Ausencia de *fumus boni iuris* sobre la extensión del artículo 240 de la Constitución como instrumento apto para hacer inmutables las contribuciones destinadas a financiar servicios sociales. 4. Ausencia de *fumus boni iuris* con relación a la previsión de destino específico de recursos públicos solamente a los colegios públicos, comunitarios, confesionales y filantrópicos (art. 213 de la Constitución) porque, a primera vista, la norma constitucional se refiere al destino de partida pública obtenida a través del cobro de impuestos. Medida cautelar denegada (ADI-MC n.º1.924).

³⁶⁸ Art. 239. La recaudación resultante de las contribuciones al Programa de Integración Social, creado por la Ley Complementaria n.º 7, de 7 de septiembre de 1970, y al Programa de Formación del Patrimonio del Funcionario Público, creado por la Ley Complementaria n.º 8, de 3 de diciembre de 1970, pasa, a partir de la promulgación de esta Constitución, a financiar, en los que la ley establezca, el programa del seguro por desempleo y el abono del que trata el § 3.º de este artículo.(...)

³⁶⁹ Art. 212. La Unión aplicará, anualmente, nunca menos del dieciocho, y los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, el veinticinco por ciento, como mínimo, de los ingresos por impuestos, comprendidos los provenientes de transferencias, en el sostenimiento y desarrollo de la enseñanza. § 5.º La educación básica pública tendrá como fuente complementaria de financiación la contribución social del salario-educación, que las empresas ingresan en conformidad con la ley. (Disposición redactada por la Enmienda Constitucional n.º 53, de 2006).

dichas disposiciones revela la prohibición de superposición (*bis*) con relación a esa misma materialidad (*idem*), en la justa medida en que no existe en nuestra Carta Magna poder tributario implícito, del que deriva una prohibición del ejercicio de la competencia impositiva en los supuestos no tratados. Por lo tanto, aquí la prohibición de *bis in idem* no es más que el resultado del aspecto negativo de la concesión de poder.

10.6 Contribuciones a la seguridad social sobre los ingresos brutos de las entidades de fútbol, del empleador rural persona física, de las agroindustrias y del consorcio simplificado de productores rurales

Para ser coherentes con las premisas antes adoptadas, debemos concluir que también la exigibilidad de otras exacciones, establecidas por el legislador infraconstitucional vulnerando las fronteras impositivas del artículo 195, está comprometida, en la medida en que repiten bases impositivas ya adoptadas en la Constitución para las contribuciones a la seguridad social en ella referidas. Como el Supremo Tribunal Federal brasileño ya tuvo ocasión de pronunciarse, no hay espacio, en el contexto de la atribución de las competencias tributarias del artículo 195 de la Constitución de 1988, para la superposición contributiva (prohibición que deriva de forma natural de la comprensión de que el catálogo de contribuciones previstas en el referido artículo es exhaustivo, es decir, *numerus clausus*), de modo que todo *bis* en este campo deberá considerarse ilegítimo.

En concreto, nos estamos refiriendo a las contribuciones a la seguridad social previstas en la Ley n.º 8.212/91 cuya base de imponible son los ingresos o la facturación, donde se produce un *bis in idem* ilegítimo, como bien refiere en su obra el juez federal Andrei Pitten VELLOSO que también se suma a la orientación que se defiende en este trabajo al afirmar que «o STF entende ser inviável a criação de novas contribuições à seguridade social que venham a se superpor às contribuições de seguridade social já nominadas na Constituição. Não seria constitucional, portanto, a criação de novas contribuições de seguridade social, a cargo do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada, que incidam sobre o faturamento ou a receita bruta».

Concluye señalando cada una de las exacciones viciadas, afirmando que «foram instituídas, no bojo da lei n.º 8.212/91, contribuições sobre a receita em

substituição às contribuições sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, em manifesta violação à Lei Maior. Tais ilegítimas exações são as seguintes: (a) a contribuição das entidades futebolísticas (art. 22, §§ 6º a 11º);³⁷⁰ (b) a contribuição das

³⁷⁰ Art. 22. La contribución a cargo de la empresa, destinada a la Seguridad Social, además de lo dispuesto en el artículo 23, es de: § 6.º La contribución empresarial de la asociación deportiva que mantiene equipo de fútbol profesional destinada a la Seguridad Social, en sustitución de la prevista en los incisos I y II de este artículo, corresponde al cinco por ciento de los ingresos brutos, derivados de los espectáculos deportivos en los que participen en todo el territorio nacional en cualquier modalidad deportiva, incluidos juegos internacionales, y de cualquier forma de patrocinio, licencia de uso de marcas y símbolos, publicidad, propaganda y de retransmisión de espectáculos deportivos. (Párrafo añadido por la Ley n.º 9.528, de 10.12.97).

§ 7.º Corresponde a la entidad promotora del espectáculo la responsabilidad de realizar el descuento del cinco por ciento de los ingresos brutos resultante de los espectáculos deportivos y el respectivo ingreso en el Instituto Nacional del artículo 22A. La contribución debida por la agroindustria, definida, a los efectos de esta ley, como siendo el productor rural persona jurídica cuya actividad económica sea la industrialización de producción propia o de producción propia y adquirida de terceros, que recae sobre el importe de los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción, en sustitución de las previstas en los incisos I y II del artículo 22 de esta ley, es de: (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

I - dos coma cinco por ciento destinados a la Seguridad Social; (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

II - cero coma uno por ciento para la financiación del beneficio previsto en los artículos 57 y 58 de la Ley n.º 8.213, de 24 de julio de 1991, y de aquellos concedidos en virtud del grado de incapacidad para el trabajo derivado de los riesgos ambientales de la actividad. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 1.º (VETADO) (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 2.º Lo dispuesto en este artículo no se aplica a las operaciones relativas a la prestación de servicios a terceros, cuyas contribuciones a la seguridad social siguen siendo debidas en conformidad con el artículo 22 de esta ley. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 3.º En el supuesto del § 2.º, se excluirán los ingresos brutos correspondientes a los servicios prestados a terceros de la base imponible de la contribución a la que se refiere el párrafo introductorio. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 4.º Lo dispuesto en este artículo no se aplica a las sociedades cooperativas y a las agroindustrias de piscicultura, cría de camarones, porcicultura y avicultura. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 5.º Lo dispuesto en el inciso I del artículo 3 de la Ley n.º 8.315, de 23 de diciembre de 1991, no se aplica al empleador al que se refiere este artículo, quien contribuirá con el recargo del cero coma veinticinco por ciento de los ingresos brutos proveniente de la comercialización de la producción, destinado al Servicio Nacional de Aprendizaje Rural (SENAR). (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 6.º No se aplica el régimen sustitutivo de que trata este artículo a la persona jurídica que, respecto de la actividad rural, se dedique solo a la forestación y reforestación como fuente de materia prima para industrialización propia mediante la utilización de proceso industrial que modifique la naturaleza química de la madera o la transforme en pasta de celulosa. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.684, de 2003).

§ 7.º Se aplica lo dispuesto en el § 6.º aunque la persona jurídica comercialice residuos vegetales o sobras o partes de la producción, siempre que los ingresos brutos obtenidos con esa comercialización representen menos del uno por ciento de sus ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.684, de 2003).

Seguro Social, en el plazo de hasta dos días hábiles tras la realización del hecho. (Párrafo añadido por la Ley n.º 9.528, de 10.12.97).

§ 8.º Corresponde a la asociación deportiva que mantiene equipo de fútbol profesional informar a la entidad promotora del espectáculo deportivo sobre todos los ingresos obtenidos en el evento, relacionándolas de forma detallada. (Párrafo añadido por la Ley n.º 9.528, de 10.12.97).

§ 9.º En el caso de que la asociación deportiva que mantiene equipo de fútbol profesional reciba recursos de empresa o entidad, en concepto de patrocinio, licencia de uso de marcas y símbolos, publicidad, propaganda y retransmisión de espectáculos, esta última será responsable de retener e ingresar el

agroindustrias (art.22-a);³⁷¹ (c) a contribuição do empregador rural pessoa física (art. 25);³⁷² e (d) a contribuição do consórcio simplificado de produtores rurais (arts. 22-b³⁷³ e 25-a)»^{374 375}.

porcentaje del cinco por ciento de los ingresos brutos obtenidos con el evento, sin que se admita ninguna deducción, en el plazo establecido en la letra b), inciso I, del artículo 30 de esta ley. (Párrafo añadido por la Ley n.º 9.528, de 10.12.97).

§ 10.º No se aplica lo dispuesto en los §§ 6.º a 9.º a las demás asociaciones deportivas, que están sujetas a las contribuciones de los incisos I y II de este artículo y del artículo 23 de esta ley. (Párrafo añadido por la Ley n.º 9.528, de 10.12.97).

§ 11.º Lo dispuesto en los §§ 6.º a 9.º de este artículo se aplica a la asociación deportiva que mantenga equipo de fútbol profesional y actividad económica organizada para la producción y circulación de bienes y servicios y que se organice regularmente, según uno de los tipos regulados en los artículos 1.039 a 1.092 de la Ley n.º 10.406, de 10 de enero de 2002, Código Civil. (Redacción de la ley n.º 11.345, de 2006).

§ 11-A. Lo dispuesto en el § 11.º de este artículo se aplica únicamente a las actividades directamente relacionadas con el mantenimiento y administración de equipo profesional de fútbol, sin que se amplíe a las demás actividades económicas desarrolladas por las referidas sociedades empresariales beneficiarias. (Disposición introducida por la Ley n.º 11.505, de 2007).

³⁷¹ Art. 22A. La contribución debida por la agroindustria, definida, a los efectos de esta ley, como siendo el productor rural persona jurídica cuya actividad económica sea la industrialización de producción propia o de producción propia y adquirida de terceros, que recae sobre el importe de los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción, en sustitución de las previstas en los incisos I y II del artículo 22 de esta ley, es de: (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

I - dos coma cinco por ciento destinados a la Seguridad Social; (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

II - cero coma uno por ciento para la financiación del beneficio previsto en los artículos 57 y 58 de la Ley n.º 8.213, de 24 de julio de 1991, y de aquellos concedidos en virtud del grado de incapacidad para el trabajo derivado de los riesgos ambientales de la actividad. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 1.º (VETADO) (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 2.º Lo dispuesto en este artículo no se aplica a las operaciones relativas a la prestación de servicios a terceros, cuyas contribuciones a la seguridad social siguen siendo debidas en conformidad con el artículo 22 de esta ley. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 3.º En el supuesto del § 2.º, se excluirán los ingresos brutos correspondientes a los servicios prestados a terceros de la base imponible de la contribución a la que se refiere el párrafo introductorio. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 4.º Lo dispuesto en este artículo no se aplica a las sociedades cooperativas y a las agroindustrias de piscicultura, cría de camarones, porcicultura y avicultura. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 5.º Lo dispuesto en el inciso I del artículo 3 de la Ley n.º 8.315, de 23 de diciembre de 1991, no se aplica al empleador al que se refiere este artículo, quien contribuirá con el recargo del cero coma veinticinco por ciento de los ingresos brutos proveniente de la comercialización de la producción, destinado al Servicio Nacional de Aprendizaje Rural (SENAR). (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 6.º No se aplica el régimen sustitutivo de que trata este artículo a la persona jurídica que, respecto de la actividad rural, se dedique solo a la forestación y reforestación como fuente de materia prima para industrialización propia mediante la utilización de proceso industrial que modifique la naturaleza química de la madera o la transforme en pasta de celulosa. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.684, de 2003).

§ 7.º Se aplica lo dispuesto en el § 6.º aunque la persona jurídica comercialice residuos vegetales o sobras o partes de la producción, siempre que los ingresos brutos obtenidos con esa comercialización representen menos del uno por ciento de sus ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.684, de 2003).

³⁷² Art. 25. La contribución del empleador rural persona física, en sustitución de la contribución a la que se refieren los incisos I y II del artículo 22, y la del asegurado especial, referidos, respectivamente, en la

letra a) del inciso V y en el inciso VII del artículo 12 de esta ley, destinada a la Seguridad Social, es de: (Redacción de la ley n.º 10.256, de 2001).

I – el 2% de los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de su producción (Redacción de la ley n.º 9.528, de 10.12.97);

II – el 0,1% de los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de su producción para la financiación de las prestaciones por accidente de trabajo. (Redacción de la ley n.º 9.528, de 10.12.97).

§ 1.º El asegurado especial al que se refiere este artículo, además de la contribución obligatoria referida en el párrafo introductorio, podrá cotizar, de forma facultativa, según lo establecido en el artículo 21 de esta ley. (Redacción de la ley n.º 8.540, de 22.12.92)

§ 2.º La persona física de que trata la letra a) del inciso V del artículo 12 cotiza, también, de forma obligatoria, según lo establecido en el artículo 21 de esta ley. (Redacción de la ley n.º 8.540, de 22.12.92)

§ 3.º Integran la producción, a los efectos de este artículo, los productos de origen animal o vegetal, en estado natural o sometidos a procesos de procesamiento o fabricación rudimentaria, entre los que se comprenden los procesos de lavado, limpieza, deshuesado de frutas, trituración, pelado, leñado, pasteurización, enfriamiento, secado, fermentación, envasado, cristalización, fundición, carbonización, templado, destilación, molienda, torrefacción, así como los subproductos y los residuos obtenidos en estos procesos. (Párrafo añadido por la Ley n.º 8.540, de 22.12.92)

(Apartados 4 a 9 derogados o vetados)

§ 10. Integran los ingresos brutos a los que se refiere este artículo, además de las cuantías obtenidas con la comercialización de la producción de los productos a los que se refiere el § 3.º de este artículo, los ingresos obtenidos con:

I – la comercialización de la producción obtenida en virtud de contrato de asociación o comunidad a partes iguales de parte del inmueble rural; (Disposición introducida por la Ley n.º 11.718, de 2008).

II – la comercialización de artículos artesanales a la que se refiere el inciso VII del § 10.º del artículo 12 de esta ley; (Disposición introducida por la Ley n.º 11.718, de 2008).

III – servicios prestados, equipos utilizados y productos comercializados en el inmueble rural, siempre que sea en actividades turísticas y de entretenimiento desarrolladas en el propio inmueble, entre las que se incluyen el hospedaje, la alimentación, la recepción, la animación y actividades pedagógicas, así como la tasa de visita y servicios especiales; (Disposición introducida por la Ley n.º 11.718, de 2008).

IV – el valor de mercado de la producción rural dada en pago o que haya sido intercambiada por otra, cualquiera que sea el motivo o la finalidad; y (Disposición introducida por la Ley n.º 11.718, de 2008).

V – la actividad artística a la que se refiere el inciso VIII del § 10.º del artículo 12 de esta ley. (Disposición introducida por la Ley n.º 11.718, de 2008).

§ 11.º Se considera proceso de procesamiento o fabricación artesanal el realizado directamente por el propio productor rural persona física, siempre que no esté sujeto al Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI). (Disposición introducida por la Ley n.º 11.718, de 2008).

³⁷³ Art. 22B. Las contribuciones a las que se refieren los incisos I y II del artículo 22 de esta ley serán sustituidas, con relación a la remuneración pagada, debida o abonada al trabajador rural contratado por el consorcio simplificado de productores rurales al que se refiere el artículo 25A, por la contribución de los respectivos productores rurales, calculada en conformidad con el artículo 25 de esta ley. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

³⁷⁴ Art. 25A. Se equipara al empleador rural persona física el consorcio simplificado de productores rurales, formado por la unión de productores rurales personas físicas, que otorgue a uno de ellos facultades para contratar, dirigir y despedir trabajadores para la prestación de servicios, exclusivamente, a sus integrantes, mediante documento notarial. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 1.º El documento al que se refiere el párrafo introductorio deberá contener la identificación de cada productor, su domicilio personal y el de su propiedad rural, así como la respectiva inscripción en el Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria (INCRA) o información relativas a asociación, arrendamiento o equivalente y el número de afiliado en el Instituto Nacional del Seguro Social (INSS) de cada uno de los productores rurales. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 2.º El consorcio deberá estar inscrito en el INSS a nombre del empleador al que se le hayan otorgado las facultades, en conformidad con el reglamento. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 3.º Los productores rurales que integran el consorcio al que se refiere el párrafo introductorio serán responsables solidarios de las obligaciones de seguridad social. (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

§ 4.º (VETADO) (Disposición introducida por la Ley n.º 10.256, de 2001).

Recientemente, el Supremo Tribunal Federal declaró inconstitucional la contribución prevista en el artículo 25 de la Ley n.º 8.212/91, en el RE n.º 363.852. El voto del magistrado Marco Aurélio MELLO aludió expresamente a la prohibición de *bis in idem* identificada por el principio de unidad contributiva, en perfecta sintonía con todo cuánto hemos defendido hasta aquí. Se concluyó que la referida contribución (popularmente conocida como Funrural), tendría que haber sido establecida mediante ley complementaria, en virtud del artículo 195, § 4.º de la Constitución. El magistrado afirmó que «el artículo 195 de la Constitución de la República, al revelar, en el inciso I, los límites básicos de la contribución del empleador, alude a los "salarios y demás rentas por trabajo que se paguen o abonen, por cualquier concepto, a la persona física que le preste servicio, aunque no haya vínculo laboral" a los ingresos o la facturación y al beneficio (letras *a*, *b* y *c*). La previsión es exhaustiva respecto de los hechos que pueden dar lugar a la obligación de financiar la seguridad social».

El eminente magistrado fue más allá, al declarar que «solamente la Constitución Federal, considerado el mismo fenómeno jurídico, puede exceptuar la unidad de la imposición de la contribución. Esto ocurre, como se ejemplifica en el dictamen de Hugo de Brito MACHADO y Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, publicado en la *Revista Dialética de Direito Tributário*, página 94, en lo que se refiere a la nómina de salarios, en el caso de las contribuciones al SESI, el SESC, etc. y con relación a la facturación, presentes la Contribución Social para la Financiación de la Seguridad Social (COFINS) y el Programa de Integración Social (PIS) (...) Cabe señalar que, en lo que respecta a la facturación y financiación del género "seguridad social", únicamente existen estas dos excepciones. La regla, dada la previsión de la letra b) del inciso I del referido artículo 195, es la imposición de la contribución social sobre la facturación para financiar la Seguridad Social establecida por la Ley Complementaria n.º 70, de 30 de diciembre de 1991, que obliga no solo a las personas jurídicas, sino también a aquellas a las que la legislación del impuesto sobre la renta equipara a ellas (artículo 1 de la referida ley complementaria). Ya aquí surge la duplicidad contraria a la Constitución República, en lo que, según el artículo 25, incisos I y II, de la Ley n.º 8.212/91, el productor rural pasó a estar obligado a efectuar un doble ingreso, con el

³⁷⁵ Constituição Tributária..., p. 351-2.

mismo destino, es decir, la financiación a la Seguridad Social —ingresa, a partir de lo dispuesto en el artículo 195, I, letra b), la COFINS y la contribución a la que se refiere el artículo 25».

10.7 Contribución de seguridad social del funcionario inactivo y la ADI 3128/DF

En la ADI n.º 3128/DF, juzgada el 25/05/2004, magistrada ponente Ellen GRACIE, magistrado ponente de la sentencia de segunda instancia Cezar PELUSO, pleno del Tribunal, invocó y estimó el principio *ne bis in idem* en la sentencia que conoció en segunda instancia de la polémica posibilidad de sujetar las rentas y a los funcionarios públicos en inactivo a la cotización para la jubilación, introducida mediante reforma constitucional. El Tribunal consideró constitucional la exacción, esgrimiendo diversos argumentos —entre ellos la alegación de que se había infringido la prohibición de *bis in idem*, que consistía en la circunstancia de que el tributo recaería sobre la misma base imponible del impuesto sobre la renta— para, con fundamento en el artículo 154, I concordante con el 195, § 4.º, afirmar que las limitaciones impuestas por la Constitución a la introducción de nuevas fuentes de financiación de la Seguridad Social se refieren solo al legislador infraconstitucional y no al constituyente derivado.

A pesar de ello, nos parece que el Tribunal no llegó a apreciar debidamente la cuestión central relativa a la prohibición de *bis in idem*. No con relación al impuesto sobre la renta —punto en el que la interpretación de los artículos 154, I y 195, § 4.º no merece reparo— sino respecto a la naturaleza específica de la cotización para la jubilación del funcionario y la interdicción de *bis in idem* que específicamente encierra en sí misma.

En efecto, nos parece que la contribución a la Seguridad Social posee una ontología jurídica propia, conformada por la circunstancia de que el funcionario debe cotizar durante un período X para, a partir de ahí, de un determinado marco legalmente establecido, tener derecho a un beneficio. Este período no se establece de forma aleatoria, sino que evidencia la conformación de un ciclo completo, correspondiente a la propia expectativa de vida útil (desde el punto de vista profesional) del contribuyente (y, en ese sentido, la contribución a la Seguridad Social de la persona física es completamente diferente de la debida por la empresa). El derecho a percibir la

contraprestación es consecuencia lógica e indisoluble de la terminación de la etapa de prestación. Se cotiza «para», «con vistas a» la adquisición del derecho al beneficio. Al cumplir los requisitos para la jubilación, *el funcionario adquiere el derecho de exoneración que está implícito en la circunstancia de tener derecho al beneficio*. Exigir una nueva contraprestación es negar, en mayor o menor medida, el derecho al beneficio ya completamente adquirido.

Ahora bien, si el tiempo es lo que define el momento a partir del cual el beneficiario pasa a disfrutar del beneficio y deja de cotizar, el transcurso del tiempo tiene un innegable carácter exonerador, estableciendo el marco en el que cesa la cotización y empieza la retribución. Antes del marco temporal de la jubilación, existe una mera expectativa a ese derecho, pero, tras él, la satisfacción de los requisitos a la luz del régimen legalmente existente en el momento convierte esa expectativa en un derecho plenamente adquirido, que no está sujeto a modificación por ley o incluso reforma constitucional (artículo 60, § 4.º de la CF) sobrevenida.

Si se le exige una nueva contribución, habrá *bis in idem* con la cotización ya pagada en cuantía y tiempo suficientes para exonerarle en el momento propio, en la forma de la ecuación actuarial entonces vigente y a la luz de la legislación y período hasta ese momento exigidos para ello (dentro de un ciclo completo que tuvo su resultado en la fecha de la jubilación). El acto de la jubilación delimita el momento en el que termina el tiempo de cotización, invocando la noción de que toda exigencia posterior implicará una *nueva satisfacción de un deber ya cumplido*, porque se cumplieron todas las condiciones exigibles para percibir el beneficio.

Sección II

Breves consideraciones sobre la prohibición de *bis in idem* y el Derecho tributario adjetivo

1. Proibição *bis in idem*, coisa julgada y reforma legislativa³⁷⁶

Una de las más tradicionales facetas de la prohibición de *bis in idem* consiste en su sesgo procesal, impeditivo —en sentido amplio— de volver a conocer controversias ya juzgadas y decididas. En el Derecho romano, como hemos visto en el apartado relativo al origen del postulado, ya se invocaba la prohibición de *bis in idem* como garantía de que no se instaurará un nuevo juicio, a través de un segundo proceso, para decidir sobre la misma materia. Se trata de un imperativo político fundado en la estabilidad de las relaciones jurídicas y del disfrute de los bienes vitales que el orden social garantiza, por muchos considerado un ficción de verdad (SAVIGNY) o presunción *iure et de iure* de verdad (POTHIER), pero que, sencillamente, puede definirse como una creación de la ley, objetivamente orientada a la realización del bien seguridad/certeza del Derecho³⁷⁷.

³⁷⁶ Partes del presente apartado se extrajeron del artículo que publicamos junto con Cristiano FERRAZZO, en el libro *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005. No obstante, advertimos que muchas de las posiciones que en él se encuentran ya las hemos revisado y madurado para lo que presentamos a continuación.

³⁷⁷ «1.084. Sem embargo de resultar a coisa julgada de um imperativo político fundado na estabilidade das relações jurídicas e do gozo dos bens de vida que a ordem social garante, múltiplas têm sido as correntes que se formaram, no campo da doutrina, para explicar e justificar juridicamente a imutabilidade imanente à res judicata.

SAVIGNY formulou a teoria da ficção da verdade, a qual protege a sentença que passou em julgado. Atribui-se, à sentença, uma verdade fictícia, para que esta venha a possuir a autoridade de coisa julgada e realizar assim o objetivo maior de assegurar a estabilidade das relações jurídicas. Em POTHIER, a sentença passada em julgado constitui presunção juris et de jure da verdade, no tocante aos fatos constantes da lide. Sua doutrina passou para o Código de Napoleão.

Como salienta CHIOVENDA, a sentença não tem em vista a afirmação da verdade dos fatos, pois que êstes permanecem o que eram, e nem pretende o ordenamento jurídico que sejam considerados como verdadeiros aquêles que o juiz considera como base de sua decisão. Quando se define a coisa julgada como "ficção de verdade", ou "verdade formal", ou "presunção de verdade", "afirma-se uma coisa exata somente no sentido de que, para a maioria dos cidadãos estranhos a uma lide, a sentença aparece como coisa conforme à verdade"... E JOÃO MONTEIRO, entre nós, mostrava que é mais verdadeiro dizer "que a coisa julgada não é nem ficção nem presunção, mas positiva e exclusivamente uma criação da lei".

Derivando mais ou menos diretamente da teoria da ficção e da teoria da presunção da verdade, outras interpretações aparecem, como diz COUTURE, que a seguir assim as arrola: "Sustenta-se, por um lado, que a coisa julgada não passa de consequência lógica de uma necessidade de certeza nas relações jurídicas (ARTURO ROCCO); por outro, que é derivação do chamado contrato judicial (ENDEMAN); por mais outro, que vale e se explica como declaração autêntica de direitos subjetivos (PAGENSTECHER); ou como efetiva tutela dos direitos privados (HELLWIG); por fim, é apresentada como sujeição passiva (INVREA), ou como posse aparente do direito (KRUCKMAN)".

No direito pátrio, predominou, por muito tempo, a teoria da presunção da verdade, não só entre os praxistas e cultores do processo, como ainda entre os civilistas (PIMENTA BUENO, RAMALHO, PAULA BATISTA, TEIXEIRA DE FREITAS, JOÃO MENDES JÚNIOR, CLÓVIS BEVILÁQUA, MARTINHO GARCEZ e outros). Dela se afastaram, porém, o insigne JOÃO MONTEIRO e GUSMÃO. Entre os autores modernos, não perfilham a teoria da presunção de verdade nenhum dos processualistas

Del axioma romano prohibitivo «*bis de eadem re ne sit actio*» (no hay acción repetida sobre la misma cosa), que también está expresado en la fórmula «*bis de eadem re agere non licet*» (no es lícito accionar dos veces por lo mismo), el tema encontró un fértil desarrollo en el contexto del Derecho Procesal para consagrar y solidificar la noción de «cosa juzgada», con obras de notable profundidad sobre el tema, al punto de que muchos operadores del Derecho, en la actualidad, ni siquiera conocen que las instituciones tienen un origen común (esta última, en rigor, constituye la primera expresión de la prohibición de *bis in idem*).

Aquí debemos dedicarnos, de forma general, al estudio de la cosa juzgada, en la medida en que ello implicaría convertir nuestro trabajo en un estudio de Derecho procesal. Abordaremos, de esta forma, la dimensión adjetiva y preclusiva de la prohibición de *bis in idem*, exclusivamente, en la parte en que dicha perspectiva analítica afecta al Derecho material tributario, esto es, como interdicción a la creación de obligaciones tributarias nuevas mediante la superación legislativa de la cosa juzgada formada en un debido proceso judicial tributario cuyo resultado sea la exclusión de una determinada obligación tributaria para el contribuyente.

En efecto, la cosa juzgada resultante de una demanda interpuesta entre el contribuyente y el Fisco expresa una norma individual y concreta, que regula una relación jurídica (al definir e imponer límites al poder de exigir tributo en un contexto específico). El establecimiento de la cosa juzgada redundante, de esta manera, en la existencia de regla prohibitiva de volver a tratar un determinado tema *en un determinado contexto legal o constitucional*, afirmando o anulando la competencia impositiva en un caso concreto, sometido al conocimiento del poder judicial. A estos efectos, equivale —en aquello que excluye la pretensión del Fisco de exigir tributo en una determinada circunstancia— a una norma de inmunidad o, incluso, al reconocimiento de una forma de no imposición.

de mais renome. É o caso de LOPES DA COSTA, GABRIEL DE RESENDE FILHO, JOÃO BONUMÁ e GUILHERME ESTELITA.

PEDRO BATISTA MARTINS assim externa seu entendimento: a coisa julgada "não é nem ficção, nem presunção de verdade, nem *lex specialis*, como o pretendem as correntes doutrinárias em luta. Ela é, simplesmente, uma criação da lei, oriunda de imperativos de ordem política e social, como o adverte LIEBMAN"» (MARQUÊS, José Frederico. *Instituições de direito processual civil*. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1966, v.4, p. 321-323).

Por lo tanto, es oportuno indagar hasta qué punto dicha norma individual y concreta, que prohíbe el efectivo ejercicio de la competencia impositiva, puede preponderar ante el cambio del escenario normativo en el que se afirmó, para verificar si podrá prevalecer frente a la promulgación de un nuevo título legal, que de forma genérica y abstracta regule la situación objeto del litigio anterior. Se trata de examinar, por lo tanto, si —y en qué términos— la norma individual y concreta traduce una prohibición de *bis*, también oponible al legislador que dicte una ley que modifique los perfiles de la relación jurídico-tributaria litigiosa, imponiéndole un límite objetivo impeditivo al ejercicio concreto de la competencia.

El tema podría parecer sencillo de solucionar si se tratara de una reforma legislativa completa, que derogase en su totalidad una determinada ley e introdujese una nueva exacción, completamente distinta de la debatida en el proceso en el que se afirmó la cosa juzgada. Sin embargo, la mayoría de las veces, esto no es lo que sucede. De forma especial en Brasil, país en el que la producción y modificación de la legislación tributaria se producen a un ritmo realmente frenético, la inmensa mayoría de modificaciones son parciales, relativas a determinados aspectos del tributo discutido en el proceso ya juzgado. Con ello, se da margen a amplias y constantes controversias sobre la materia, bien por parte del Fisco —que sostiene que no existe la prohibición de *bis in idem* en el caso, pues falta el elemento de identidad, ya que varió el contexto legislativo y la cosa juzgada no prevalece—, bien por parte del contribuyente —que pretende hacer valer su derecho a que contra él no se interponga una segunda demanda respecto a la misma exacción, cuya inexigibilidad fue decretada—.

Nuestra opinión, ya la anticipamos, es en el sentido de que se debe buscar preservar al máximo la cosa juzgada frente a las modificaciones legislativas. Esto deriva directamente de su estatus constitucional, ya que se elevó a condición especial de garantía fundamental e inabolible (art. 5, XXXVI y art. 60, § 4.º), expresiva de una regla³⁷⁸ con una fuerte connotación prescriptiva y objetiva.

³⁷⁸ HUMBERTO ÁVILA bien define que «as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a

Parece elemental que la función primordial del Derecho es garantizar seguridad en las relaciones jurídicas, proponiéndose a dictar normas destinadas a ordenar conductas y hacer previsible la solución de conflictos³⁷⁹. La cosa juzgada, en esta línea, no es más que la manifestación procesal del valor seguridad jurídica, que cristaliza en el tiempo una norma individual y concreta, solución de litigios, que la simple y llana letra abstracta de la ley fue incapaz de resolver. Terminado un proceso, las partes implicadas pasan a estar sujetas por esa «ley entre las partes»³⁸⁰. De esta forma, la sociedad tiene la justa expectativa de que la decisión permanezca, por regla general, irradiando sus efectos y manteniendo su fuerza estabilizadora de las relaciones jurídicas entonces litigadas.

La cosa juzgada refleja la confianza de las partes de un determinado proceso de que la controversia está solucionada, terminada, gracias a la decisión del órgano constitucionalmente competente para dirimir aquellos conflictos que no habían podido componerse de otras formas. Se dirá que hace más que simple «ley entre las partes», ya que la norma individual y concreta se superpone a la general y abstracta que provoca el conflicto.

En lo que respecta, especialmente, a este trabajo, hay que atender, cuidadosamente, al texto de la Constitución, que preceptúa, en el artículo 5:

XXXVI - la ley no perjudicará el derecho adquirido, al acto jurídico perfecto y la cosa juzgada;

construção conceitual dos fatos» (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70).

³⁷⁹ Para TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., «o direito é muito difícil de ser definido com rigor. De uma parte, consiste em grande número de símbolos e idéias reciprocamente incompatíveis, o que o homem comum percebe quando se vê envolvido num processo judicial: por mais que ele esteja seguro de seus direitos, a presença do outro, constestando-o, cria-lhe certa angústia que desorganiza sua tranqüilidade. De outra parte, não deixa de ser um dos mais importantes fatores de estabilidade social, posto que admite um cenário comum em que as mais diversas aspirações podem encontrar uma aprovação e uma ordem» (FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 32).

³⁸⁰ Código de Proceso Civil, art. 468: «La sentencia, que conozca total o parcialmente la litis, tiene fuerza de ley en los límites de la litis y de las cuestiones sobre las que decida».

De esta forma, se ve que el constituyente trató precisamente del supuesto que propicia nuestro estudio, esto es, la imposibilidad, como regla general, de que una ley sobrevinida modifique la cosa juzgada. Hemos de insistir, el constituyente no se contentó en valorar la cosa juzgada, pero fue más lejos al señalar que la fuerza normativa es superior, jerárquicamente, a la del poder legislador. Por lo tanto, la norma individual y concreta, como regla, es inmune (en toda la extensión conceptual del término), a las innovaciones legislativas, so pena de inconstitucionalidad.

PONTES DE MIRANDA³⁸¹ entendió perfectamente esta lógica, demostrando que la cosa juzgada *supone* la mutabilidad del derecho (especialmente el derecho positivo), siendo *justamente ante esta posibilidad que se creó* «porque ela mesma se projeta no tempo deformável conforme a regra de direito material que está à sua base». Como explica el autor, «é o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa mutabilidade, nem pela conseqüente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão executiva inicial da sentença. A coisa julgada material supõe essa mutabilidade, porque é dentro da natureza da regra de direito material que ela se deve conter e, *ex hypothese*, a regra de direito material pertence àquela classe de regras que projetam no tempo os seus pressupostos de conteúdo suscetível de variação. Não se diga que a forma material da sentença vige enquanto persiste o *status quo*; a força material vige sempre, porque ela mesma se projeta no tempo deformável conforme a regra de direito material que está à sua base»³⁸².

La premisa es amplia y general, de modo que todo título legal jerárquicamente inferior y toda doctrina deben verse en sintonía con dicha garantía. Como derecho fundamental, la interpretación de la cosa juzgada debe ser aquella que le garantiza la

³⁸¹ PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Forense, 1974, tomo V, p. 193.

³⁸² En la misma línea, Gustavo VALVERDE: «não é qualquer alteração legislativa que tem esse efeito. A nova disposição deve realmente modificar a forma de programação do sistema jurídico, mexendo na essência do sistema anterior (...) Simples mudanças na nomenclatura ou de elementos acessórios da regulação jurídica não podem ser caracterizados como aquela alteração do “estado de direito” referida no art. 471, I do CPC» (VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Cosa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 233).

mayor eficacia³⁸³. DINAMARCO³⁸⁴ sintetiza bien la cuestión y enseña que «na fórmula constitucional da garantia da coisa julgada está dito apenas que a lei não a prejudicará (art. 5º, XXXVI), mas é notório que o constituinte *minus dixit quam voluit*, tendo essa garantia amplitude mais ampla do que as palavras poderiam fazer pensar. Por força da coisa julgada, não só o *legislador* carece de poderes para dar nova disciplina a uma situação concreta já definitivamente regradada em sentença irrecorrível, como também os *juízes* são proibidos de exercer a jurisdição outra vez sobre o caso e as *partes* já não dispõem do direito de ação ou de defesa como meios de volta a veicular em juízo a matéria já decidida». Por lo tanto, se ve que la prohibición de *bis in idem* es una regla puesta al servicio de toda la sociedad —frente a cada uno de sus poderes constituidos y a los administrados entre sí (de forma aún más amplia que los términos, por ejemplo, de la regla americana de *double jeopardy* que, en su literalidad constitucional, se limita a la prohibición de procesar o condenar a alguien dos veces por el mismo delito, sin aseverar que todo nuevo juicio sobre la misma cuestión ya se habrá evitado constitucionalmente)³⁸⁵.

1.1 El artículo 471, I del CPC y la posibilidad de revisión de la cosa juzgada en caso de reforma legislativa

Sin perder de vista la protección constitucional de la cosa juzgada, es importante identificar los límites de su prevalencia en caso de reforma legislativa. En

³⁸³ «Os direitos fundamentais, em rigor, não se interpretam; concretizam-se. A metodologia clássica da Velha Hermenêutica de Savigny, de ordinário aplicada à lei e ao Direito Privado, quando empregada para interpretar direitos fundamentais, raramente alcança decifrar-lhes o sentido.

Os métodos tradicionais, a saber, gramatical, lógico, sistemático e histórico, são de certo modo rebeldes a valores, neutros em sua aplicação, e por isso mesmo impotentes e inadequados para interpretar direitos fundamentais. Estes se impregnam de peculiaridades que lhes conferem um caráter específico, demandando técnicas ou meios interpretativos distintos, cuja construção e emprego gerou a Nova Hermenêutica» (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 22.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 607).

³⁸⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. *Revista de Processo*. São Paulo, v. 109, p. 23, jan-mar. 2003.

³⁸⁵ Señala la Quinta Enmienda de la Constitución Americana: «nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb». Esto no quiere decir, lógicamente, que el Derecho americano no protege la *res iudicata*. Se trata solo de contraponer los términos en los que dicha garantía se introduce directamente en la Carta Constitucional. Sobre la protección de la cosa juzgada en ese sistema, véase *Ashe v. Swenson*, 397 U.S. 436 (1970): «(...) when an issue of ultimate fact has once been determined by a valid and final judgment, that issue cannot again be litigated between the same parties in any future lawsuit».

los artículos 467 a 471 del Código de Proceso Civil se regula la materia. El inciso I del artículo 471 es especialmente importante para el presente estudio:

Artículo 471 – Ningún juez decidirá nuevamente las cuestiones ya decididas, relativas a la misma litis, salvo:

I - si, al tratarse de relación jurídica de tracto sucesivo, sobrevino modificación en el estado de hecho o de derecho; en cuyo caso la parte podrá pedir la revisión de lo establecido por la sentencia;

La legislación ordinaria, como puede verse, utiliza el criterio de «modificación en el estado de hecho o de derecho» como parámetro para excluir la cosa juzgada en las relaciones de tracto sucesivo. El operador jurídico debe entender bien su lenguaje, pues su tarea descriptiva no puede llevar a entender de forma errónea el sentido técnico y nacionalizar los signos que contiene.

Como ya hemos tenido la oportunidad de señalar³⁸⁶, la comunicación se realiza por medio del lenguaje. La importancia del lenguaje es tal que los hechos asumen el color que el lenguaje les dé. Para muchos estudiosos de la lingüística, incluso, es el lenguaje el que crea los hechos, que no existen si no se expresan en forma de lenguaje³⁸⁷. No obstante, si se sabe que «la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre»³⁸⁸, como ya afirmó ALF ROSS, parece imprescindible efectuar algunas aclaraciones con relación a lo que debe entenderse como modificación del estado de derecho.

³⁸⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 97-98.

³⁸⁷ En este sentido, Paulo de Barros CARVALHO, que afirma que «ainda que o asserto não chegue às raíais do absoluto, podemos tomar como pressuposto que a realidade, e, dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, digamos)» (CARVALHO. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 11).

³⁸⁸ ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Traducción Genaro Carrió. Buenos Aires: EUDEBA, 1974. p. 130.

En esta línea de razonamiento, la primera conclusión a la que llegamos es la de que el legislador no se sirvió, meramente, del término genérico «modificación legislativa» (incluso porque, en este caso, entraría en conflicto con la Constitución misma, como ya se ha visto), prefiriendo adoptar una expresión de connotación mucho más amplia, «modificación en el estado de derecho» (que confirma la excepcionalidad del supuesto de superación de la cosa juzgada). Al proceder así, dejó claro que la modificación del estado de derecho no se identifica, de forma automática y necesaria, con la modificación legislativa. Se necesita más que la mera introducción de un nuevo título legal para romper el imperio de la cosa juzgada y, por consiguiente, superar la interdicción de *bis in idem*.

El término «estado de derecho» ha de entenderse como un contexto legislativo, un conjunto prescriptivo completo, protegido por la cosa juzgada, en el sentido normativo propiamente dicho, como resultado de la intelección en la reunión de los enunciados prescriptivos. Por lo tanto, hay que modificar la norma y no simplemente el texto, el vehículo que lo introduce. Son pertinentes las palabras de Paulo de Barros CARVALHO, sobre este punto, cuando afirma que «uma coisa são os enunciados prescriptivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra as normas jurídicas com significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas»³⁸⁹. El magistrado Eros GRAU, en la misma línea, distingue el *texto* de la *norma*, afirmando que la actividad interpretativa es un proceso intelectual a través del que, partiendo de fórmulas lingüísticas que se encuentran en los actos normativos (textos, enunciados, preceptos, disposiciones), alcanzamos la determinación de su contenido normativo³⁹⁰.

Por lo tanto, está claro que solamente la introducción de nueva norma (en el preciso y específico sentido aquí adoptado) puede alterar el estado de derecho, en la medida en que solo a través de ellas las modificaciones legislativas sustanciales son

³⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Saraiva: São Paulo, 1998, p. 23.

³⁹⁰ *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, p. 23.

positivas. La simple modificación puntual de un enunciado prescriptivo no transforma el estado de derecho.

No obstante, esta condición es necesaria aunque no suficiente para excluir la cosa juzgada. Es decir, aunque se modifique la norma y no solo un mero enunciado prescriptivo, no se podrá decir, de forma automática, que la cosa juzgada ha perdido su fuerza coercitiva. Hay que ir más allá, indagar si, con la nueva norma, se *superó* la cosa juzgada, pues se han comprometido sus aspectos centrales. Así, es pertinente el examen de las normas en conflicto, la individual y concreta, cristalizada gracias a la cosa juzgada, y la general y abstracta, posterior, introducida por el poder legislativo (sabiéndose de antemano que, en principio, la letra expresada en la Constitución da preferencia a la prevalencia de la norma individual y concreta).

Muchas veces, en la cosa juzgada tributaria se puede identificar la enunciación de un mandato específicamente relativo a un determinado aspecto o criterio de la norma jurídica en sentido estricto de una determinada exacción. Se declara la inexigibilidad de un tributo por fuerza del reconocimiento, por ejemplo, de que, *especialmente*, la pretensión del Fisco no puede afectar a una determinada realidad, o de que, *materialmente*, una determinada conducta no se subsume en el hecho imponible, o incluso que, *temporalmente*, no cabe una determinada exigencia, porque no se ha realizado el hecho imponible. En estas circunstancias, será fácil evidenciar si la nueva ley se limita a cambiar un criterio de la norma jurídica en sentido estricto que no fue objeto de consideración en la litis (no formó parte de su solicitud, *causa petendi*, no se vio afectado por la decisión firme), dicha modificación no será capaz de perjudicar la fuerza y la permanencia de la cosa juzgada. Si no existe dicha incompatibilidad, no se podrá hablar de superación de la cosa juzgada.

El análisis de la modificación del estado de derecho presupone el examen, caso por caso, de la *causa petendi*, del petitum y de la decisión dictada y firme. Esto deriva de la expresión del artículo 468 del CPC, cuando afirma que la fuerza de ley que se atribuye a la sentencia que decide total o parcialmente la litis se da «dentro de los límites de la litis y las cuestiones decididas». De este modo, la superación de una norma

individual y concreta por otra, general y abstracta, se da cuando: 1) se puede identificar una incompatibilidad entre el nuevo mandato (general y abstracto) y el antiguo (individual y concreto); 2) frente a dicha incompatibilidad, el nuevo mandato prevalece por tener una jerarquía suficiente para derogar la norma individual y concreta anterior.

De esta forma, si se estima que un tributo no es exigible, en una acción declarativa, con base en la interpretación del significado constitucional de una determinada materialidad, la nueva ley será incapaz de superar la cosa juzgada. A pesar de la incompatibilidad (requisito 1 anterior), la solicitud y la *causa petendi* (vinculadas, en el primer caso, a la incertidumbre sobre el régimen jurídico aplicable y, en el segundo, a la pretensión de que se declare la inexistencia de fundamento constitucional para la exacción), así como el *decisum* (que se apoyó en la interpretación de un concepto constitucionalmente empleado) evidenciarán que solo un nuevo título de nivel constitucional sería capaz de producir la *derogación total* de dicha ley entre las partes.

La circunstancia de que el Derecho tributario se refiera a «relaciones de tracto sucesivo», dentro de dicho contexto, solo tiene relevancia cuando el mandato de la norma individual y concreta se circunscribe en el tiempo. Así, por ejemplo, cuando se excluye una exigencia para un determinado ejercicio, nada garantiza la cosa juzgada respecto de ejercicios futuros. Es el caso de las decisiones emanadas en el contexto de los procesos de ejecución fiscales, que precisamente son las que motivaron la *Súmula* n.º 239 del STF (que, por su amplia redacción, generó y sigue generando una gran controversia entre la doctrina y la jurisprudencia)³⁹¹. No obstante, cuando se declara la inexistencia de una relación jurídica (por la deficiencia de uno o más presupuestos a la introducción o exigencia válidas de una exacción en el ordenamiento jurídico), la eficacia de esa declaración persiste *mientras las cosas se mantengan igual (rebus sic standibus)*. De este modo, a menos que se produzca una modificación del estado de derecho capaz de corregir el vicio referido y reconocido en la decisión firme, esta deberá prevalecer^{392 393}.

³⁹¹ *Súmula* n.º 239 del STF: «la decisión que declara indebido el cobro del impuesto en un determinado ejercicio, no genera cosa juzgada con relación a los posteriores».

³⁹² Es que «a correta inteligência dessa Súmula reforça os argumentos acima utilizados e comprova que os limites da coisa julgada deverão ser compreendidos sempre em função do objeto do processo, individualizado pela causa de pedir e pelo pedido. Essa interpretação do enunciado decorre da pura e simples análise dos seus precedentes, o que é essencial quando se pretende interpretar corretamente uma

Como confirma ARRUDA ALVIM «se o pedido feito não dissesse respeito a um tributo situado num exercício, mas, com esse pedido se pretende, por exemplo, a inconstitucionalidade do tributo, ou que aquele que pede está imune ou que é beneficiário de isenção, é certo ser incogitável submeter os efeitos dessa decisão e respectiva coisa julgada ao enunciado da Súmula STF de n.º 239, pois a tanto não autorizariam os mesmos textos legais. O pedido aqui situa-se fora de qualquer exercício e não diz respeito a cobrança alguma. O pedido pretende comprometer o tributo, em si mesmo (inconstitucionalidade), ou que esse não pode atingir o administrado (porque a Constituição lhe garante imunidade), ou, então, que atingiria o que pede, mas há norma que o dispensa de pagamento (isenção). É certo que este pedido é - tem que ser, necessariamente - mais amplo do que o âmbito da defesa possível (=embargos do devedor) num executivo fiscal, ou, é necessariamente mais largo do que o pedido que se faz numa ação anulatória de débito fiscal (em relação a um determinado e individualizado lançamento)»^{394 395}.

súmula. Os precedentes da Súmula 239 foram proferidos em recursos tirados de ações de execução fiscal, ajuizadas pela Fazenda para cobrar o tributo de um determinado exercício. (...) Ocorre que, na seqüência desse mesmo acórdão, o STF destacou, citando a lição de Mirbach-Rheinefel, que não se tratando o caso de um lançamento específico, mas de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conserva sua eficácia mesmo nos períodos sucessivos, nos casos em que a controvérsia não se tenha limitado a qualidade e a quantidade da matéria imponível, mas tenha abrangido outros aspectos não suscetíveis de revisão» (VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 222-223).

³⁹³ ARRUDA ALVIM destaca que «se, portanto, um determinado pedido concedido pelo Tribunal foi para que a autoridade impetrada se abstivesse de exigir da impetrante o pagamento de determinado tributo, por fundamento/motivo de sua inconstitucionalidade, o acolhimento referido fará com que o contribuinte não mais fique obrigado ao pagamento desse tributo, enquanto persistir a mesma situação de fato e de direito; isto é, porque acolhida a lide levada ao Estado-Juiz, sobre sua decisão recai a autoridade da coisa julgada, esgotados ou não interpostos os recursos cabíveis. No caso, numa tal decisão de mérito afirma-se inexistir relação tributária e, mais, é por isso que essa relação não existe, para o que pediu, subsistentes os mesmos fatos e a mesma normatividade de direito. Se existisse essa relação seria ela uma relação jurídico tributária continuativa, mas o que o Tribunal decidiu é que essa relação não existia. Se não existia - mantida a situação de fato e de direito - não é possível pretender que o contribuinte, que obteve uma tal decisão, possa ainda e sucessivamente, dever o tributo, mercê de fatos geradores sucessivos justamente porque a relação jurídico tributária continua foi havida como inexistente e insuscetível de existir» (ALVIM, Arruda. Anotações sobre a coisa julgada tributária. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 92, p. 14, out-dez. 1998).

³⁹⁴ ALVIM, Arruda. Anotações sobre a coisa julgada tributária. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 92, p. 11-12, out-dez. 1998.

³⁹⁵ En este sentido, la sentencia del STJ: TRIBUTARIO. RECURSO ESPECIAL. INMUNIDAD. COSA JUZGADA. 1. Una vez firme la sentencia que determina que la fundación tiene derecho a la inmunidad tributaria, se caracteriza la cosa juzgada, con lo que esta no puede vulnerarse mediante la oposición de un nuevo proceso de ejecución fiscal, reabriendo la discusión sobre la inmunidad y las prerrogativas concedidas a la entidad, sin que haya un cambio de estatus que justifique una nueva acción. 2. Recurso

La naturaleza sucesiva de una relación no es obstáculo para la cosa juzgada, salvo en lo que, efectivamente, se refiera a los aspectos temporales que se superan con cada nueva exigencia de la obligación tributaria. Sin embargo, si se refiere a los vínculos de naturaleza permanente, centrales a la relación jurídica y la norma tributaria en sentido estricto de la exacción, es evidente que no tiene ninguna importancia si se trata de una «relación de tracto sucesivo» a los efectos de desvirtuar o mutilar la fuerza de la cosa juzgada, ya que de lo contrario, se negaría la vigencia del mandato del artículo 468, que determina la fuerza de ley del *decisum*, «dentro de los límites de la litis» (que, es ese caso, tiene un espectro mucho mayor que un determinado y cierto ejercicio). Rubens GOMES DE SOUSA, en este sentido, afirma que «quando a sentença, cuja coisa julgada se invoque, tenha decidido quanto a elementos permanentes, constantes e imutáveis da própria relação jurídica debatida, tais elementos não serão meras questões prejudiciais, ou simples antecedentes lógicos da decisão, mas constituirão a própria tese jurídica decidida, ou seja, representarão o próprio objeto da decisão»³⁹⁶.

De hecho, «quando a causa de pedir (e, correlatamente, a fundamentação da decisão) alude a elementos permanentes da relação jurídica, isso quer dizer que o fato jurídico constituído através do processo consiste numa situação fática permanente, que não se altera de um exercício para o outro, nem cessa com o término da relação processual». En este sentido, como bien expresa VALVERDE, «toda a relação ‘se...então’ que caracteriza sintaticamente a comunicação normativa torna-se imutável pelo trânsito em julgado»³⁹⁷. Además, el STF ya ha tenido la oportunidad de decir, en el ERE n.º 83.225, que «la *súmula* no se aplica a las decisiones relativas a la exención o la inmunidad, sino a aquellas que declaran que el cobro en un determinado ejercicio es ilegítimo»³⁹⁸.

especial desestimado. (Recurso Especial n.º 401.228/BA, STJ, 2.ª Turma, Mag. Pon. Castro Meira, DJ 16/08/2004, p. 174).

³⁹⁶ Coisa Julgada (Direito Fiscal). In SANTOS, J.M. de Carvalho. *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, v. 9, p. 298, apud VALVERDE, ob. cit., p. 214.

³⁹⁷ Ob. cit., p. 218 y 221.

³⁹⁸ Ídem, ibídem.

2. Imposibilidad de que la Administración planteé nuevamente ante el Poder Judicial las decisiones administrativas que le son desfavorables y la prohibición de *bis in idem*

Se trata de una cuestión compleja que consiste en la posibilidad de que la Administración reinicie, en el ámbito judicial, una demanda fiscal que ya fue entablada en un proceso administrativo y cuyo resultado le fue desfavorable. En Brasil, desafortunadamente, esta práctica se ha convertido en algo cada vez más común en el ámbito tributario, cuando las decisiones del Consejo de Contribuyentes del Ministerio de Hacienda concluyen la improcedencia de la exigencia fiscal, en todo o en parte, y la Procuraduría de Hacienda decide interponer una acción judicial en el intento de revertir el resultado que le fue desfavorable.

La cuestión afecta a nociones elementales de la prohibición de *bis in idem*, que consisten en la imposibilidad de repetirse la demanda ya interpuesta y la obligación ya exigida (y rechazada). La pretensión, claramente inviable, deriva de una errónea comprensión de los papeles del Poder Judicial y del Poder Ejecutivo, así como de los límites de su actuación y competencia.

Esgrime el Fisco argumentos que invocan el principio de soberanía del Poder Judicial en el control de la legalidad y la constitucionalidad, así como la ineludibilidad del ejercicio de su control, conforme al apartado XXXV del artículo 5 de la Constitución, según el cual «la ley no excluirá de la apreciación del Poder Judicial lesión o amenaza a derecho». No obstante, ninguno de los dos argumentos tiene el alcance o efecto deseado.

El Poder Judicial no es soberano ni tiene una posición jerárquica privilegiada respecto de los demás poderes de la república. No puede confundirse ni poseer autorización constitucional para hacer las veces de instancia de recursos de los actos administrativos. La soberanía de las decisiones del Poder Judicial únicamente existe en el control de la legalidad y la constitucionalidad. Nunca fuera de ese ámbito. Además,

los poderes de la república son independientes y armónicos entre sí. El Poder Judicial no se puede utilizar para rediscutir inconformismos de la Administración con relación a las decisiones que le sean desfavorables, especialmente cuando, como es el caso, emanan de la propia Administración. Su competencia para interferir en la esfera del Poder Ejecutivo se limita a cuando sus actos estuvieran viciados. Vicios de ilegalidad e inconstitucionalidad; hechos relevantes como, por ejemplo, la existencia de fraude en la adopción de la decisión administrativa. En lo demás, carece de competencia el órgano judicial para superponerse al Poder Ejecutivo. Si la cuestión es de mera interpretación, de meras divergencias exegéticas en la comprensión de los enunciados prescriptivos, como normalmente es el caso (también es posible y razonable adoptar soluciones distintas o incluso antagónicas para un determinado caso), la cuestión se agota ahí, en el seno de la Administración, siendo *su* decisión soberana, porque no se puede hablar de lesión o amenaza de lesión a derecho, sino de *aplicación* del Derecho, de conformidad con la Constitución³⁹⁹. En definitiva, la solución de la litis de forma contraria a uno de los dos intereses en juego es, por excelencia, la esencia de cualquier procedimiento contencioso.

En cuanto a la ineludibilidad del control judicial, la falsedad del argumento resulta aún más clara. Se trata de una garantía constitucionalmente otorgada *al particular*, en su beneficio y para su protección, frente a lesiones o amenaza de lesiones de su derecho (art. 5, XXXV), incluso para protegerse de los abusos perpetrados por el Estado. Asimismo, figura en el catálogo de derechos fundamentales del ciudadano. Por lo tanto, no se refiere a la Administración, a quien no le cabe invocarla. En la justa medida en que constituye uno de los frenos y contrapesos inherentes a la concepción de la división de poderes⁴⁰⁰.

³⁹⁹ Algo distinto es el principio de la no acumulación, que opera siempre en beneficio del proceso judicial cuando existen litigios idénticos en la esfera administrativa y judicial, por la simple circunstancia de que esta última es más amplia: «O que o direito brasileiro veda é o exercício cumulativo dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou por outros não é excludente, o processo administrativo pode ser prévio ou posterior ao processo judicial, mas não pode ser simultâneo, caso os objetos sejam idénticos.

O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina 'ex lege' a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura do processo administrativo na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquele processo, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular» (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 31-32).

⁴⁰⁰ «Em face destes conceitos, dúvidas não podem suscitar-se no Brasil que as decisões proferidas no processo administrativo em geral (e no processo tributário em especial) estão sujeitas a reserva relativa de

No podría ser de otro modo, ya que si el conocimiento del proceso administrativo se hace en el propio ámbito de la Administración, la ineludibilidad tiene la pretensión de proteger al particular de que sus derechos sean vulnerados por una sentencia parcial o arbitraria (se trata de la Administración juzgando la corrección de sus propios actos). Fuera de este supuesto excepcional, creado al amparo exclusivo del derecho del administrado o, en su caso, del contribuyente, rige la regla general, que yuxtapone los poderes en igual grado jerárquico.

3. Prohibición de *bis in idem* y la duplicidad simultánea de demandas fiscales administrativa y judicial

Conjugar los postulados de interdicción de *bis in idem* y del debido proceso garantiza, también, la imposibilidad de que un mismo cobro se realice, de forma paralela, por la vía administrativa y la judicial. Al optar por la vía judicial queda automáticamente vacía la administrativa.

Lo mismo se aplica en el caso de demandas que introduzcan pretensiones tributarias distintas del mero cobro de cuantías como, por ejemplo, la disolución de una inmunidad o un determinado régimen especial. Aquí entra en juego una consideración absolutamente relevante: lo que prohíbe el *ne bis in idem* es que la misma cosa se pretenda dos veces. Si la pretensión, por ejemplo, de anular la inmunidad, la lleva a cabo el ministerio fiscal en el ámbito judicial, al mismo tiempo en que tramita un proceso administrativo, con el mismo objeto, en el ámbito de la Administración

jurisdição, ou "monopólio da última palavra", face ao disposto no art. 5.º, XXXV, da Constituição, segundo o qual "a lei não excluirá apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

Assim, as decisões desfavoráveis aos particulares proferidas no âmbito de um processo administrativo, quer envolvam quer não questões de inconstitucionalidade (pense-se, por exemplo, na recusa de aplicação, com fundamento em inconstitucionalidade, de norma atribuidora de benefício fiscal), são sempre suscetíveis de reapreciação pelo Poder Judiciário.

É certo que não existe simetria no que concerne às decisões desfavoráveis para a Fazenda Pública que, esgotados os recursos cabíveis, se tornam definitivas, produzindo efeitos preclusivos de "caso julgado formal". Mas é que, como atrás se viu, a garantia de acesso ao Poder Judiciário e, portanto, a reserva relativa de jurisdição são instrumentos constitucionais de proteção do cidadão perante o Poder, que não podem ser invocados, de modo falsamente paritário e isonômico, pelo Poder Público em face do cidadão» (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 88).

Tributaria de Brasil, la dualidad también vulnerará el postulado. La prohibición de *bis in idem* es un axioma que se establece a favor del particular, de modo que se desnaturalizaría si se admitiera que pudiera ser manipulada consciente o inconscientemente, obligándole a defenderse al mismo tiempo en dos procesos, en distintos ámbitos y sujeto a suertes distintas, con lo que la pretendida seguridad se convertiría en una lotería.

CAPÍTULO III – PROHIBICIÓN DE *BIS IN IDEM* Y DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR

Sección I

Delimitación conceptual y ámbito de aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador

Consideraciones preliminares

En primer lugar es necesario aclarar que muchas de las premisas adoptadas en el estudio de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito tributario no serán aplicables en el tratamiento del tema en el ámbito del Derecho sancionador. En efecto, el Derecho material tributario se rige por una lógica bastante distinta a la del Derecho sancionador tributario, lo que se extrae de la simple constatación de que uno, por definición, establece obligaciones que no derivan de acto ilícito, mientras que el otro trata precisamente sobre la reacción estatal frente al acto ilícito cometido por el particular.

Así, en el ámbito del Derecho tributario, el análisis de la prohibición de *bis in idem* se refiere, fundamentalmente, a la investigación de cómo, dentro de la Constitución, se han atribuido las distintas competencias tributarias, con el fin de saber si el ordenamiento admite o no una determinada superposición. Ya en el ámbito del Derecho sancionador, lo que se quiere es prohibir el exceso de punición y la inseguridad derivadas de sancionar, por segunda vez, a un mismo sujeto por un mismo hecho.

1. ¿Existe una prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador tributario brasileño?

Nuestro interés sobre el tema de la prohibición de *bis in idem* despertó justamente a partir de la duda de saber si existe un límite a la superposición de sanciones administrativas en el Derecho tributario. En efecto, al manejar las sentencias del Tribunal Constitucional español y, en especial, la impresionante orientación según la cual la aplicación de una determinada sanción en el ámbito administrativo puede impedir incluso que el poder judicial aplique una segunda sanción, aunque —ese segundo proceso— se trate de una acción penal, nos quedamos vivamente impactados con la importancia que en España se le concede al *ne bis in idem*.

En el Derecho sancionador brasileño actual, esta posición sería simplemente impensable. Jamás se ha tratado de impedir el proceso penal, en virtud de la prohibición de *bis in idem*, con el argumento de que el sujeto pasivo ya había sido sancionado en el ámbito administrativo. En especial cuando la primera sanción es, por ejemplo, una sanción pecuniaria, una multa administrativa. En el sistema brasileño, la acumulación de una, dos o varias sanciones es común y normalmente se «justifica» en la falta de fundamentos legales diversos^{401 402}.

⁴⁰¹ Dicha constatación es unánime: «No campo das sanções tributárias, ao menos no Brasil, esse princípio jamais é observado, embora seja adotado em outros países. Quando alguém deixa de cumprir uma obrigação tributária, a legislação prevê penas de diversas naturezas que cumulam e, via de regra, ultrapassam o valor do dano que seria eventualmente causado pela ação ou omissão do infrator. De fato, dependendo das circunstâncias da falta, ser-lhe-ão aplicados multa pecuniária, juros de mora, penas privativas de liberdade e sanções políticas. Assim, uma mesma ação ou omissão determina a aplicação de normas penais que implicam cumulações de penalidades que ofendem esse princípio» (ANDRADE FILHO, Edegar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 106).

⁴⁰² Ídem: «No Brasil, a idéia preponderante sempre foi a de excluir a aplicabilidade desse princípio ao abrigo do argumento de que os fatos acabam assumindo identidades distintas, desde diversas perspectivas normativas e valorações autônomas, além de existir independência entre as instâncias fiscalizadoras, à luz da separação de Poderes (...) teoricamente, não pode o sujeito ter sua conduta considerada lícita, correta, conforme o Direito, na esfera administrativa, em determinados domínios especializados e idôneos e, ao mesmo tempo, ver-se acusado da prática de crimes em razão de supostas transgressões às mesmas normas que noutro terreno que foram cumpridas integralmente. O ideário de segurança e coerência, coibindo atuações abusivas ou obscuras do Estado, repercute na formatação de barreiras à independência das instâncias, neste aspecto» (OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2.ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 341).

En Brasil, el actual ámbito de aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador prácticamente se limita a los casos en los que una misma autoridad aplica, en el plano de los hechos, una segunda sanción con base en el mismo hecho, en un segundo proceso instaurado con fundamento en una misma disposición legal. De modo general, rige la convicción de que la legitimación de la superposición de sanciones depende, simple y llanamente, de la mera existencia de una previsión legal específica para cada una de ellas.

En los siguientes apartados, se cuestionará este raciocinio. Para ello, es necesario, en principio, invertir la óptica tradicional para preguntarse si existe, en la Constitución brasileña de 1988, alguna regla que *permita* el *bis in idem* en el ámbito sancionador y si existe en la Constitución alguna disposición que *autorice* la duplicidad o multiplicidad de sanciones sobre un mismo hecho.

Esta simple constatación ya lleva al exégeta a una reflexión: ¿si no existe dicho soporte constitucional, el silencio debe entenderse como una posibilidad? ¿Sería más coherente con la Constitución y las innumerables garantías que esta otorga al acusado entender que no puede presumirse dicho poder, que necesitaría una enunciación expresa? ¿El silencio, por sí solo, es elocuente y debe entenderse como prohibición (incluso porque, potencialmente, afecta a derechos y garantías fundamentales que no se pueden abolir)?

Tal vez la propia prolijidad de nuestra Constitución de 1988 haya contribuido a esta inversión de valores, dando a entender que, si en ella no se dice nada, en teoría, no hay obstáculo para que el legislador infraconstitucional acumule sanciones de forma ilimitada. En Brasil, aunque, en materia jurídica, se discuta la constitucionalidad —y se busque el fundamento constitucional— de absolutamente todo, la discusión sobre la acumulación de sanciones, extrañamente, aún parece estar relegada al plano exclusivamente legal: si la ley manda aplicar una determinada sanción, esta es válida y punto. Si hay diez leyes que, por sus distintos fundamentos, determinen la aplicación de una decena de sanciones (por uno o más órganos) sobre un determinado particular en una determinada circunstancia, la jurisprudencia (o al menos la inmensa mayoría de las decisiones) no cuestionará la múltiple punición del administrado.

En Brasil, solo el Derecho penal se ha dedicado, de forma adecuada, al tema. No obstante, el Derecho administrativo sancionador, tal vez por su doctrina incipiente, todavía prácticamente no se ha pronunciado al respecto y, en la actualidad, objetivamente no cuenta con un reglamento sobre la acumulación de infracciones y sanciones que imponga límites claros al poder del Estado y a la garantía de los derechos del acusado/infractor.

No obstante, es cierto que tratándose de materia sancionadora (y, por tanto, de normas que pueden afectar a derechos y garantías individuales fundamentales), la Constitución brasileña no otorga una carta blanca al legislador ordinario en este sentido⁴⁰³. Más bien, lo contrario. Si examinamos la Constitución de 1988, veremos que contiene una inmensa gama de disposiciones que llevan a la conclusión opuesta, como, por ejemplo, la estricta reserva legal, la prohibición de exceso, la dignidad de la persona humana, la seguridad jurídica, el principio republicano, la ciudadanía, la garantía de una sociedad libre y justa y el derecho de propiedad. Por estas razones, señala Alejandro NIETO que, si la prohibición de *bis in idem* estaba confinada, en principio, a la condición de regla de Derecho penal, en la actualidad, se suele aceptar que se aplique en todos los ámbitos del Derecho, ya que se está definiendo como un principio general de Derecho que —con base en la proporcionalidad y la cosa juzgada— prohíbe que se apliquen dos o más sanciones o la doble persecución, en uno o más órdenes, en situaciones en las que haya identidad de sujetos, hechos y fundamentos^{404 405}.

Esto es lo que se examina a continuación.

⁴⁰³ «O juiz poderá presumir uma lacuna da lei quando uma disposição é contrária ao seu espírito» (PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 658).

⁴⁰⁴ «ao contrário do que ocorre no Brasil, o princípio (*ne bis in idem*) encontra abrigo explícito em inúmeros diplomas constitucionais e, modernamente, vem assumindo cada vez maior importância internacional» (MAIA, Rodolfo Tigre. O princípio do *ne bis in idem* e a Constituição Brasileira de 1988, Boletim Científico da Escola Superior do Ministério Público da União. Brasília: ESMPU, ano 4, n.º 16, jul/set, 2005, p. 29).

⁴⁰⁵ «Afirmada inicialmente esta regla en el Derecho Penal, hoy suele aceptarse su aplicación en todos los ámbitos del Derecho y desde una perspectiva muy amplia ha sido definida por DEL REY en la amplísima monografía que le ha dedicado (1990, 111) como "principio general de Derecho" que, en base a los principios de proporcionalidad y cosa juzgada, prohíbe la aplicación de dos o más sanciones o el desarrollo de dos o más procedimientos, sea en uno o más órdenes sancionadores, cuando se dé una identidad de sujetos, hechos y fundamentos y siempre que no exista una relación de supremacía especial de la Administración» (NIETO, Alejandro, ob. cit., p. 470).

2. Fundamentos normativos y axiológicos de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador tributario

Como se ha expuesto en el capítulo inicial, la prohibición de *bis in idem* puede —y, de hecho, suele— clasificarse como principio⁴⁰⁶. Por un lado, esto ocurre porque —en el contexto del Derecho punitivo—⁴⁰⁷ se halla ampliamente prevista en títulos de jerarquía superior y traduce, de este modo, un «valor fundante» del Estado de Derecho en el contexto de diversas sociedades; y, por otro, por su capacidad de orientar la comprensión (en la producción del metalenguaje descriptivo) y la aplicación del Derecho (en la actividad de subsunción de los enunciados prescriptivos), además de la producción legislativa (función normogénica) aún cuando no se contemple expresamente en las cartas constitucionales —y, por ende, aún cuando no estén los poderes (legislativo, judicial y ejecutivo) y los Estados soberanos, positivamente compelidos a su observancia—. En esta línea, diversas constituciones del mundo contienen expresamente la garantía y diversos tratados, convenios y pactos internacionales también declaran y acogen como «derecho fundamental» la prohibición objeto de estudio, con lo que se hace patente el elevado valor que expresa, que se tiene como indisociable de la condición humana^{408 409 410}.

⁴⁰⁶ NIETO confirma que, doctrinalmente, «la regla jurídica del *non bis in idem* suele ser calificada de "principio general del Derecho"», ob. cit., p. 478.

⁴⁰⁷ Véanse, más adelante, las consideraciones que trazamos sobre la identidad ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

⁴⁰⁸ «Según la concepción liberal, "los derechos fundamentales son derechos de libertad del individuo frente al Estado". Acorde con su origen iusnaturalista, esta teoría reconoce a los individuos una esfera de libertad negativa previa al Estado. La tesis principal de la concepción liberal de los derechos señala que a cada individuo pertenece de manera inherente un ámbito de libertad, en razón de su dignidad como miembro del género humano, y que el Poder Público encuentra vedadas sus posibilidades de acción a lo largo de este espacio. Los derechos fundamentales cumplen, en este sentido, la función de defensa de la libertad negativa del individuo frente a las intromisiones del Estado» (BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. 3.ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2007, p. 260).

⁴⁰⁹ «Estos derechos aseguran a la persona una competencia exclusiva para elegir dentro de su órbita más íntima, para escoger, sin intervenciones de lo público, cuáles son los cursos de acción a emprender: hacia dónde moverse, qué pensar, qué decir, qué escribir, en qué creer, y la integridad de sus bienes intangibles más preciados —de su cuerpo, de su imagen, de su honor— y de sus posesiones y pertenencias. Se trata de derechos reaccionales, derechos de defensa o de rechazo de las injerencias extrañas en los campos privados del individuo» (BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los*

En este sentido, el artículo 29.5 de la Constitución de Portugal de 1976 dispuso, de forma genérica, que «nadie puede ser juzgado más de una vez por la comisión del mismo delito». En el artículo 103 de la Ley Fundamental alemana de 1949 se previó que «nadie será castigado varias veces por el mismo hecho con fundamento en la ley penal general», abordando así la cuestión de la sanción de la conducta de forma amplia. El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU, de 16 de diciembre de 1966, estableció que «nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país». La Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de São José de Costa Rica), promulgada por Brasil por el Decreto n.º 678/92, señala en el artículo 8.4, que «el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos».

De la misma forma, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, prevé que «nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado». En el Acuerdo de Schengen (para los países europeos signatarios), firmado el 14 de junio de 1985, se dispone, en el artículo 54, que «una persona que haya sido juzgada en sentencia firme por una Parte contratante no podrá ser perseguida por los mismos hechos por otra Parte contratante, siempre que, en caso de condena, se haya ejecutado la sanción, se esté ejecutando o no pueda ejecutarse ya según la legislación de la Parte contratante donde haya tenido lugar la condena»⁴¹¹.

derechos fundamentales vinculantes para el legislador. 3.ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2007, p. 260).

⁴¹⁰ El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea tuvo la ocasión de señalar que el artículo 54 de la CAAS «consagra, en el espacio Schengen, el principio *ne bis in idem*, reconocido por la jurisprudencia como principio fundamental del Derecho comunitario» (punto 40 de la sentencia Van Esbroeck).

⁴¹¹ «A União Européia é responsável pela mais significativa admissão do *ne bis in idem* na sua dimensão horizontal. No actual Estado da Arte, parece não ser possível negar a vigência do *ne bis in idem* no seio da União, nas relações horizontais entre os seus Estados-Membros. São particularmente demonstrativas desta realidade as disposições do art. 54 da CAAS, no presente vinculativas para todos os Estados-membros» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 39).

Aunque estos títulos se refieran a la prohibición de *bis in idem* en el contexto del proceso penal, se ve que su redacción no se limitaron a impedir la acumulación de *penas privativas de libertad*, alcanzando, sin distinción, la superposición de toda clase de sanciones que se apliquen en el seno de dicho proceso. Esta circunstancia, rápidamente, llevó a la doctrina y la jurisprudencia a indagar si la garantía debía adscribirse a los procesos formalmente clasificados como penales, puesto que, con frecuencia, la legislación de un Estado considera una determinada infracción como administrativa mientras que la de otro lo hace como penal (o incluso, asume una u otra clasificación, en el contexto de sucesivas leyes de un mismo Estado), lo que no podría perjudicar la aplicación de los tratados prohibitivos. De la misma forma, llevó a analizar si la garantía *debía* adscribirse al contexto del proceso penal —en el que hay ritos y controles bien establecidos a favor del acusado—, dejando fuera de su aplicación las sanciones impuestas fuera del él, directamente por la Administración —en el contexto del proceso administrativo, en el que los ritos y controles son, como es sabido, más débiles— facilitando, con ello, la acumulación de sanciones y elevando el riesgo al que se somete el individuo⁴¹².

De esta manera, la comprensión del tema ha evolucionado para, de forma progresiva, consagrar la prohibición de *bis in idem* como principio rector de todo el Derecho punitivo, que se entiende único, a partir de la conciencia de que se orienta a la protección del individuo (a su seguridad y los límites de su culpabilidad), con independencia del tipo de proceso en el que se aplique la pena, dentro de una visión *material* y no meramente *formal* del axioma⁴¹³. En definitiva, los valores protegidos (y, con ello, las funciones de la regla prohibitiva) son rigurosamente los mismos.

⁴¹² Criticando el retraso de Francia para seguir la orientación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) que admite la aplicación de los principios penales al Derecho administrativo sancionador: «La jurisprudence française ne va finalement que tirer les conséquences, parfois avec retard, de cette évolution qui applique à certaines sanctions administratives un régime juridique similaire à celui des sanctions prononcées par les juridictions répressives» (LAMARQUE, Jean. et.al. *Droit Fiscal Général*. Paris: LexisNexis, 2009, p. 974).

⁴¹³ «A necessidade de assegurar as funções exercidas pelo *ne bis in idem* faz-se sentir na totalidade do domínio punitivo. Necessidade que justifica, em última análise, a vigência do princípio para lá do sistema da justiça penal clássico e, sobretudo, nas relações deste com o direito administrativo sancionatório. A expansividade do *ne bis in idem* como princípio, tem, deste modo, o seu limite material nas fronteiras do direito punitivo, que tomamos como aquelas definidas pelo TEDH» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 44-5).

En este contexto, se difundió la convicción de que no existe diferencia *ontológica* entre el ilícito penal y el administrativo (ya que la clasificación de un determinado ilícito en una y otra rama es circunstancial y varía en el tiempo y lugar)⁴¹⁴. A la unicidad del Derecho punitivo, fundado en la centralidad del individuo y la protección de sus derechos fundamentales, no puede corresponder una dicotomía incommunicable de pretensiones punitivas, que den lugar a la desproporción (en la aplicación de las penas más allá del límite de la culpabilidad) y la inseguridad de la doble persecución^{415 416}.

Puesto que el proceso sirve para satisfacer el Derecho material, también debe entenderse de forma que garantice los valores de proporcionalidad y estabilidad relativos a la prohibición de *bis in idem*. Por lo tanto, a la noción de unicidad del Derecho punitivo le debe corresponder un principio de unicidad de la acción punitiva^{417 418}. Si el Derecho y el sistema jurídico conforman un todo, sus partes deben

⁴¹⁴ «La privation de la liberté individuelle n'est pas l'unique forme de sanction dont dispose dans son arsenal le juge pénal. Il existe aussi les sanctions à caractère pécuniaire, par excellence les amendes, et un ensemble de peines accessoires, de typologie assez complexe, comme la confiscation de l'instrumentum delictae ou le retrait d'une autorisation d'exercer une profession. Toute cette gamme de mesures, qui constituent, sans l'ombre d'un doute, des atteintes aux biens juridiquement protégés des personnes concernées, n'ont aucune différence de nature avec une série d'actes administratifs remplissant une fonction de police ou de répression. (...) la distinction entre peine pénale et sanction administrative suit donc un critère quantitatif et non pas qualitatif. (...) Toutefois, l'appareil administratif n'est pas a priori plus laxiste. Parfois, l'Etat se présente comme plus contraignant quand il est revêtu de l'habillage administratif que lorsqu'il recourt à une condamnation pénale» (DELLIS, Georges. *Droit Penal et Droit Administratif: l'influence des principes du droit répressif sur le droit administratif*. Paris: Université Pantheon-Assas – Paris II, 1994. Inédito. p. 77-78).

⁴¹⁵ «Nesta matéria, é fundamental a posição do TEDH acerca do conceito de acusação penal do art. 6.º da CEDH, que adoptamos como válido. O conceito é interpretado numa perspectiva material e não formal, por não pressupor uma acusação num procedimento formalmente classificado de criminal. Tal afirmação implica que as garantias do processo penal funcionam em pleno nos 'falsos' procedimentos administrativos» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 44).

⁴¹⁶ «A necessidade de delimitação do campo material de aplicação do ne bis in idem de acordo com os critérios definidos pelo TEDH, segundo os quais os limites são os do direito punitivo, do direito penal material e não do direito penal formal, faz-se sentir com maior premência no nosso estudo, por este se situar num prisma transnacional. Neste contexto, não raras vezes, o mesmo comportamento é qualificado num Estado como infracção penal e no outro como infracção administrativa. Ora, a vigência do princípio não pode ser limitada por tais motivos meramente formais, devendo averiguar-se a natureza penal material das infracções, das sanções e dos procedimentos em análise, que, verificada, sustentará a aplicação do princípio *ne bis in idem*» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 45).

⁴¹⁷ Por la importancia de dicha afirmación, pedimos la venia para volver a citarla: «O *ne bis in idem* pode ser reconduzido a um princípio geral de unicidade da acção punitiva contra a mesma pessoa pelos mesmos factos. Segundo este princípio, a um facto corresponde uma acção punitiva, devendo toda a ordem

necesariamente ordenarse de modo que le comuniquen y otorguen la pretendida armonía, cohesión y racionalidad⁴¹⁹.

De este modo, aunque la mayoría de las constituciones no contengan un fundamento literal de prohibición de *bis in idem* que abarque el Derecho punitivo como un todo, aludiendo expresamente a las sanciones administrativas, dicha noción se ha extraído de las disposiciones relativas a la interdicción de doble persecución o punición en el ámbito penal. Ello se hace con fundamento en las nociones axiológicas comunes que orientan dicha exigencia, de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Como acertadamente señaló León VILLALBA: «La búsqueda, o más bien exigencia, de garantías, certeza, confianza, protección, son necesidades básicas del ser humano que el Derecho ha de satisfacer a través de la seguridad. Ésta razón por la que este concepto nos ayuda a explicar y entender el origen de muchas de las instituciones políticas y jurídicas que conforman nuestra sociedad, y por lo que no existe ningún problema en considerarlo un valor superior inmanente a nuestro sistema constitucional.

jurídica punitiva configurar-se de forma a realizar esta idéia. Como tal, o *ne bis in idem* é, na designação utilizada por Alexy a propósito dos princípios, uma "exigência de optimização"» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 31-32).

⁴¹⁸ «É unânime a constatação, por parte dos autores que se debruçam sobre a matéria, de que a evolução da concepção do sistema de competências das jurisdições penais e das normas internas que determinam o campo de aplicação do direito penal nacional (*strafanwendungsrecht*) desembocou na sobreposição da jurisdição das ordens jurídicas penais nacionais – num verdadeiro fenómeno de expansão geográfica do direito penal. Esta sobreposição, ao lado da crescente mobilidade física das pessoas, quer no simples exercício da sua liberdade de deslocação, quer no exercício de actividades económicas com carácter profissional, bem como a mobilidade virtual, através de novas tecnologias de informação e comunicação, potenciou o perigo de multiplicação de acções penais incidentes sobre a mesma realidade. (...)» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 37).

⁴¹⁹ «Como princípio, o *ne bis in idem* na UE impõe a lógica "um fato-um processo" no ELSJ. É a tal exigência de optimização que referimos a propósito da definição dos princípios, por oposição às regras de direito. (...) Em primeiro lugar, salienta-se que, como princípio, o *ne bis in idem* exige não só o estabelecimento de uma garantia que permita aos cidadãos defenderem-se de uma dupla prossecução pelos mesmos fatos, mas também a eliminação a priori das possibilidades de verificação dessa dupla prossecução. O *ne bis in idem* impõe-se, deste modo, a toda a actividade e sistema de acção pública punitiva. Se o sistema não se organizou em função da exigência de unicidade da acção punitiva, uma vez exercida uma acção punitiva por determinados factos, o indivíduo visado pode defender-se invocando o direito de defesa negativo e evitando uma nova prossecução. Tal configuração é bem apreensível perante o fundamento axiológico do *ne bis in idem*. Num Estado (ou comunidade) de direito, baseado no respeito pela dignidade da pessoa humana, não basta munir os cidadãos de trunfos, de direitos que lhes possibilitem defender-se da acção que atente contra esta dignidade. A Comunidade de direito deve também conforma e funcionalizar a sua estrutura e a sua actuação à própria protecção dessa dignidade, configurando a própria organização estatal de modo a protegê-la» (RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 146).

En este sentido, PECES-BARBA considera el principio *ne bis in idem*, entre otros, como una manifestación subjetiva, en forma de derecho fundamental que nace de la seguridad jurídica como garantía central de Derecho y límite a la fuerza de su *jus puniendi*^{420 421}.

La seguridad jurídica responde por la vertiente procesal/procedimental del axioma, de carácter preclusivo, impidiendo que una misma infracción sea objeto de dos (o más) procesos orientados a punirla, o que sea objeto de una segunda sanción, impuesta por la misma o distinta autoridad, a un mismo individuo⁴²². Aquí, se trata de garantizar certeza al Derecho, tanto en lo que concierne al poder de imponer sanciones, como en lo que respecta al deber de preservar la libertad y posibilitar el curso seguro de la vida social. «El principio de seguridad jurídica considera que no es admisible en un Estado de Derecho la amenaza permanente de diferentes sanciones (simultáneas o sucesivas en el tiempo) por el mismo hecho al mismo sujeto, pues, además, tal posibilidad entraña someter al ciudadano a un trato inhumano»^{423 424 425}.

⁴²⁰ LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. *Acumulación de Sanciones Penales y Administrativas*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 402.

⁴²¹ «El reconocimiento del principio de seguridad jurídica entre "los derechos naturales e imprescriptibles del hombre" por parte de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, ha tenido como lógica consecuencia conectar desde antiguo su estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho y, por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que con base en el movimiento ilustrado conforman dicha concepción del Estado. Entre estos principios, interesa destacar desde un punto de vista jurídico, en relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica). De donde se infiere la íntima relación existente entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica» (GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I. Salamanca*: Plaza Universitaria Ediciones, 2004, p. 27-28).

⁴²² «A afirmação da vertente processual do *ne bis in idem* tem como consequência o aumento da coerência geral do sistema punitivo, através de escolhas claras de política criminal, aptas a conceber maior perceptibilidade ao direito punitivo. Também na cena internacional o *ne bis in idem* está apto a proporcionar tal aumento, garantindo a segurança jurídica individual além-fronteiras, bem como dinamizando e tornando mais eficiente a prossecução penal, tendo por consequência um acréscimo de confiança entre os Estado que favorece a sua coexistência pacífica» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 30).

⁴²³ BARJA DE QUIROGA, Jacobo López. El principio non bis in idem. Madrid: Dickinson, 2004, p. 20.

⁴²⁴ «A proteção à confiança parte da perspectiva do cidadão. Ela exige a proteção da confiança do cidadão que contou, e dispôs em conformidade com isso, com a existência de determinadas regulações estatais e outras medidas estatais. Ela visa à conservação de estados de posse uma vez obtidos e dirige-se contra as modificações jurídicas posteriores» (MAURER, Hartmut. *Elementos de direito administrativo alemão*. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2001, p. 68).

La culpabilidad (tomada como género, expresiva del grado de rechazo social de una determinada conducta contraria al Derecho)⁴²⁶, por otro lado, fundamenta la vertiente sustantiva de la prohibición de *bis in idem*, en lo que se confunde con la noción misma de proporcionalidad. Cabe señalar que la culpabilidad revela el límite material al que se somete toda y cualquier punición. Se castiga en la medida del rechazo a una determinada conducta y en la extensión en la que viola el orden jurídico y un determinado bien o interés jurídico en particular. La relación de proporción entre el grado de la infracción y la intensidad en el ejercicio del *ius puniendi* es lo que lo legitima, al tiempo que —si se vulnera— lo desacredita, por exceder los términos del mandato otorgado por el pueblo para la protección de su libertad^{427 428 429}.

La proporcionalidad opera como límite al *ius puniendi*, al exigir que se establezca —y respete— la relación entre la figura ilícita y el correspondiente castigo. Una acumulación inadvertida de sanciones, empero, rompe esa proporción, esencial al pacto democrático. Según la doctrina de VILLALBA, «cuando el legislador prevé una

⁴²⁵ El pleno del Supremo Tribunal Federal brasileño ha reconocido la relación entre el debido proceso legal y la prohibición de *bis in idem*, al declarar que se trata de una cláusula establecida a favor del acusado, entendida como garantía fundamental complementaria al catálogo de los derechos y garantías individuales, cuya invocación, a la par de no depender de previsión constitucional explícita, solo puede hacerse para beneficiar al acusado, nunca para perjudicarlo (HC n.º 80.263, Mag. Pon. Ilmar Galvão).

⁴²⁶ No como expresión de imprudencia, ineptitud o negligencia, en lo que se contrapone al dolo.

⁴²⁷ BARJA DE QUIROGA, ídem, ibídem.

⁴²⁸ En este sentido, prevé la Ley n.º 9.784/99 que se «prohíbe la imposición de obligaciones, restricciones y sanciones en medida superior a la estrictamente necesaria para realizar el interés público» (art. 2, § único, VI).

⁴²⁹ Sobre la necesidad de que la multa se imponga en sintonía con el grado de culpabilidad (esto es, grado de rechazo de la conducta) del acusado, el STF ya tuvo ocasión de decidir, en la voz del magistrado Joaquim BARBOSA, que: «Procesal Civil. Recurso de apelación. Constitucional. Tributario. Multa. Prohibición de efecto confiscatorio. Aplicabilidad. Razones del recurso para mantener la multa. Falta de indicación precisa de peculiaridad de la infracción que justifique la gravedad del castigo. Se mantiene la decisión. 1. Según la orientación establecida por el Supremo Tribunal Federal, el principio de prohibición de efecto confiscatorio se aplica a las multas. 2. Este Tribunal ya tuvo ocasión de considerar multas del 20% y el 30% de la cuantía de la deuda como adecuadas a la luz del principio de prohibición de confiscación. Caso en el que el Tribunal de origen redujo la multa del 60% al 30%. 3. La mera alusión a la mora, considerada puntual e individualmente, es insuficiente para establecer la relación de calibración y ponderación necesarias entre la gravedad de la conducta y el peso del castigo. Sobre la parte interesada recae la carga de señalar las peculiaridades e idiosincrasias del marco que permitirían sostener la proporcionalidad de la pena pretendida. Desestimación del recurso de apelación». Y, según el magistrado Rafael MAYER: «Multa Fiscal. Reducción por el Poder Judicial: es inadmisibile que el Poder Judicial reduzca o excluya la multa tributaria, a la vista de circunstancias específicas. Precedentes del STF». (RE n.º 92.302). Además: «Multa fiscal. El Poder Judicial puede, atendiendo las circunstancias del caso concreto, reducir la multa excesiva impuesta por el Fisco. Precedentes del STF» (RE n.º 82.510).

sanción para un hecho ilícito, está obligado por el principio de proporcionalidad a mantener una adecuación entre la gravedad de la primera y del segundo. De esta forma, la afección que supone la sanción sobre el infractor ha agotado la reacción punitiva del Derecho. Si a ello añadimos que cada sanción prevista respecto a una determinada infracción es autosuficiente, aplicar una nueva sanción representaría la ruptura de la consonancia establecida». Concluye de forma categórica, diciendo que «en definitiva, el principio de proporcionalidad y, por ende, el *ne bis in idem*⁴³⁰ están basados en una idea de justicia al igual que todo el Ordenamiento»^{431 432 433}.

Es el momento de citar la noción hegeliana de pena, como proceso dialéctico, en la medida en que, si la primera sanción ya restituye el Derecho (en la medida en que restablece el bien jurídico violado), sería innecesario tratar una segunda pena, porque se

⁴³⁰ *Ne bis in idem*.

⁴³¹ Ob. cit. p.416.

⁴³² El Tribunal Constitucional español refuerza esta conclusión al señalar: «(...) Se impide sancionar doblemente por un mismo delito, desde la misma perspectiva de defensa social, o sea, que por un mismo delito recaiga sobre un sujeto una sanción penal principal doble o plural, lo que también contradiría el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción. Esa adecuación lleva al legislador a calificar el delito en un determinado nivel de gravedad fijando unas sanciones proporcionales a tal calificación, dentro de los que habrán de actuar los criterios de determinación, pero aplica una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva ha quedado agotada. Dicha reacción ha tenido que estar en armonía o consonancia con la acción delictiva y la correspondiente condena ha de considerarse como "autosuficiente" desde una perspectiva punitiva, por lo que aplicar otra sanción en el mismo orden punitivo representaría la ruptura de esa proporcionalidad, una reacción excesiva del ordenamiento jurídico al infligirse al condenado una sanción desproporcionada respecto a la infracción que ha cometido» (STC 154/90).

⁴³³ Sobre la razonabilidad/proporcionalidad de las multas, el magistrado Celso de MELLO, al conocer pleno la ADI n.º 1075, señaló, con gran precisión que «la prohibición constitucional de confiscación en materia tributaria —aunque se trate de multa fiscal resultante del incumplimiento, por el contribuyente, de sus obligaciones tributarias— no representa nada más que la prohibición, por la Carta Política, de cualquier pretensión gubernamental que pueda llevar, en el ámbito de la fiscalidad, a la injusta apropiación estatal, en todo o en parte, del patrimonio o los rendimientos de los contribuyentes, comprometiendo, por lo insoportable de la carga tributaria, el ejercicio del derecho a una existencia digna, o la práctica de actividad profesional lícita o, incluso, la normal satisfacción de sus necesidades vitales básicas. El Poder Público, especialmente en sede de tributación (aunque se trate de la definición del "quantum" relativo a la cuantía de las multas fiscales), no puede actuar de forma inmoderada, pues la actividad gubernamental se halla esencialmente condicionada por el principio de la razonabilidad que se califica como verdadero parámetro de valoración de la constitucionalidad material de los actos estatales». Asimismo, el pleno del STF, en boca del magistrado Ilmar GALVÃO, señaló en el marco de la ADI n.º 551 que «la desproporción entre el incumplimiento de la norma tributaria y su consecuencia jurídica, la multa, evidencia su carácter confiscatorio, atentando contra el patrimonio del contribuyente, en contra de la mencionada disposición del texto constitucional federal». O, finalmente, la siguiente sentencia de ponencia del magistrado Moreira ALVES, RE n.º 91.707, en la que se decidió: «ICM. Reducción de multa de carácter confiscatorio. El STF admite la reducción de multa de demora impuesta con base en la ley, cuando, en virtud de su importe desproporcionado, asume carácter confiscatorio».

anularía el equilibrio que caracteriza la relación entre la acción (delictiva) y la reacción (punitiva), en el seno del sistema jurídico. Para HEGEL, el delito es la vulneración o negación del Derecho; la pena, al ser impuesta, niega el delito y, como la doble negación constituye una afirmación, lógicamente la pena afirma el Derecho. Así, si delito = - Derecho y pena = - delito, entonces pena = - - Derecho = + Derecho. La pena se justifica en abstracto al ser la superación del delito, lo que equivale a decir, al ser la negación de la negación del Derecho. Se legitima porque afirma el Derecho⁴³⁴. Por lo tanto, se ve que la imposición de una segunda pena supone romper el equilibrio (que antes se había restablecido mediante la imposición de la primera pena), negando nuevamente el Derecho. La proporcionalidad sirve, entonces, para garantizar que la pena se limite a restablecer el equilibrio, sin que la fuerza de la reacción supere la fuerza del delito, generando una nueva ruptura del ordenamiento.

Sin embargo, no solo estos dos valores de seguridad y proporcionalidad (que pueden o no contemplarse expresamente en las constituciones) fundamentan la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador. De hecho, la omnipresencia de la prohibición de *bis in idem* confirma que se trata de un parámetro objetivo de justicia⁴³⁵, con independencia del sistema jurídico en el que se incluya, ya que, se prevean o no en las constituciones y legislaciones de cada país, los Estados soberanos se esfuerzan para garantizar la estabilidad, la prohibición de exceso y la mínima intervención en la libertad que el axioma expresa, por medio de declaraciones y tratados internacionales^{436 437}. No es por otra razón que la prohibición de *bis in idem* impregna

⁴³⁴ Apud ABEL SOUTO, Miguel. *Teorías de la Pena y Límites al Jus Puniendi desde el Estado Democrático*. Madrid: Editorial Dilex, S.L, 2006, p. 26.

⁴³⁵ Reconociendo la prohibición de *bis in idem* como parámetro objetivo de Justicia: NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*. 2.ª ed. Madrid: Tecnos, 1994, p. 401.

⁴³⁶ Los principios de Justicia son justamente aquellos que pueden concebirse a partir de una «posición original»: «Pelo contrário, a idéia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto de consenso original. São esses princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação. Esses princípios devem regular todos os acordos subsequentes; especificam os tipos de cooperação social que se podem assumir e as formas de governo que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios da justiça eu chamarei de justiça como equidade» (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 12).

⁴³⁷ «3. Todos los derechos fundamentales auténticos son derecho fundamentales absolutos, esto es, no se garantizan "con arreglo a las leyes"; su contenido no resulta de la Ley, sino que la injerencia legal aparece como excepción, y, por cierto, como excepción limitada en principio y mensurable, regulada en términos generales. Es propio del principio fundamental de distribución del Estado de Derecho que se dé por supuesta la libertad del individuo y la delimitación estatal aparezca como excepción» (SCHIMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 1982, p. 171).

también la tradición de la *common law*, relacionándose a los pleitos de «autrefois acquit» (absolución anterior) y «autrefois convict» (condena anterior), de forma que se incluye en la 5.ª Enmienda de la Constitución de Estados Unidos, en la llamada cláusula de «double jeopardy», para establecer que «no se pondrá a persona alguna dos veces en peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito».

Por las referidas razones, con independencia de la existencia de una previsión constitucional, diversos países han tratado de acoger la prohibición de *bis in idem*, directamente de la hermenéutica de la Constitución, lo que solo sirve para confirmar su condición de valor/principio⁴³⁸. En España, por ejemplo, el Tribunal Constitucional extrajo el fundamento constitucional de la interdicción de *bis in idem* de la garantía de legalidad, que se contempla en el artículo 25 de la Constitución española. En el famoso *leading case* sobre el tema, que era la segunda sentencia que el Tribunal dictó desde su constitución (STC 2/1981), se dijo que «el principio general del derecho conocido por "non bis in idem" (...) va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas principalmente en el artículo 25 de la Constitución»⁴³⁹.

⁴³⁸ «O Estado de Direito tem um lado formal e um material. Historicamente desenvolveu-se em primeiro lugar o Estado de Direito formal, que reconhece a separação dos Poderes, o domínio da lei (*rule of law*), a legalidade da Administração e a tutela jurídica contra atos do Poder público por meio de tribunais independentes. O Estado de Direito formal realiza principalmente a segurança jurídica. A deformação do Estado de Direito pelo nacional-socialismo tornou claro que um Estado de Direito sem garantia material de Justiça é inconcebível. A lei fundamental da BRD assumiu os elementos formais do Estado de Direito, entretanto sobre a base das experiências negativas com a Constituição de Weimar acrescentou elementos materiais essenciais. O Estado de Direito da Lei Fundamental é com efeito também Estado da Lei; ele garante entretanto ao mesmo tempo também o Estado de Direito material, que serve ao objetivo da Justiça, que se exprime especialmente na vinculação à Lei e ao Direito (art. 20 III GG). A Justiça se concretiza através do ordenamento valorativo da lei fundamental. Deste modo o Estado de Direito material assegura principalmente os direitos fundamentais, a dignidade humana, a igualdade e a liberdade do homem; sem tais direitos humanos o Estado de Direito é inconcebível. Além disso o Estado de Direito social (art. 20; 28 I GG) serve ao objetivo da Justiça social.

A evolução histórica do Estado de Direito formal para o material encontra também no Direito Tributário sua manifestação. Durante a época de Weimar a Ciência do Direito Tributário se ocupou principalmente dos elementos da jusestatalidade formal, com a regularidade da imposição, com a doutrina do tipo tributário (§ 38 AO), com o segredo do procedimento fiscal e com as questões de proteção jurídica, de audiência devida, etc. Só no pós-guerra, sob a vigência da Lei Fundamental quando passaram os temas da jusestatalidade material, de Justiça e justificação de tributos, de imposição uniforme segundo a capacidade contributiva e das barreiras liberais à intervenção fiscal ao primeiro plano, é que se tornou a ciência do direito tributário, na medida em que se ocupou dos acima mencionados temas, Ciência da Justiça Tributária» (TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2008, v.1. p. 182-183).

⁴³⁹ «Los principios jurídicos generales pueden deducirse lo mismo directamente de la idea de justicia, porque no suponen otro dato social que la existencia de una multitud de hombres y la existencia de cualquier ordenamiento jurídico. Ellos son el contenido mínimo ético y al mismo tiempo el fundamento normativo de cualquier ordenamiento jurídico.

De hecho, la circunstancia de que no estuviera previsto de forma expresa en la Carta Magna no impidió al Tribunal Constitucional otorgarle un amplísimo espectro de aplicación y llevar la prohibición de *bis in idem* a niveles aún no imaginados en la realidad jurídica brasileña. Basándose en la premisa de la identidad ontológica entre el ilícito penal y el administrativo, el Tribunal español entendió que las sanciones impuestas por el Poder Judicial (en este caso, las penas) y las impuestas por la Administración son perfectamente comunicables a los efectos de caracterizar la eventual violación de la prohibición de *bis in idem*⁴⁴⁰. Años más tarde, llegó a obstaculizar la aplicación de una pena judicial, en virtud de una anterior sanción ya aplicada por la Administración (STC 177/1999). Todo como forma de garantizar la seguridad generada por la aplicación de la ley, dejando fuera de toda duda la extraordinaria eficacia que se otorga al axioma⁴⁴¹.

La relación establecida por el Tribunal Constitucional español entre la prohibición de *bis in idem* y la legalidad bien sirve para expresar uno de los importantes fundamentos constitucionales del que se puede extraer la interdicción, cuando no existe una disposición constitucional específica, como en el caso de la Constitución brasileña⁴⁴². De hecho, la legalidad traduce la certeza de la pena/sanción, en su forma y

Son fuentes del derecho los principios jurídicos generales, no la idea de justicia. Los principios jurídicos generales ofrecen solamente las pautas para la configuración de la situación legal, ninguna norma jurídica. La norma jurídica necesaria para la resolución del caso concreto la debe hacer el propio juez» (KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario: parte general*. 3.^a ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 143).

⁴⁴⁰ «Menos aún puede sostenerse hoy, en mi opinión, una diferencia sustancial entre la pena del delito común y la del delito tributario, especialmente desde que el cuadro de penas del Derecho penal tributario no depende de la cuantía del perjuicio que pueda sufrir el Estado» (HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 397).

⁴⁴¹ «Por nuestra parte, consideramos que no existe distinción sustancial entre ambos tipos de infracciones y que, en rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código penal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal, atiente exclusivamente a valoraciones político-sociales. Existen infracciones que se incorporan al Código Penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a este tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial y la distinción no tiene otra relevancia jurídica que la de atribuir a diversos órganos estatales la aplicación de las respectivas sanciones» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.^a ed. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993, p. 403-404).

⁴⁴² En la STC 2/1981, el Tribunal evidencia que la prohibición de *bis in idem* encuentra fundamento de validez en el artículo 25.1 de la CE, como parte integrante del principio de legalidad.

medida. Admitir la posibilidad de una aplicación acumulativa de dos normas distintas, cada una informadora de una pena o sanción distinta para un mismo y único hecho o acción, implicaría, en la práctica, la creación de una tercera punición, no prevista (*lex praevia*) ni contemplada (*lex certa*) en título legal alguno⁴⁴³.

Cabe señalar que en materia sancionadora la legalidad se impone de modo cerrado, con la doctrina de la tipicidad, cuya principal función consiste no solo en asegurar que no haya margen para la punición fuera del diseño normativo establecido por la ley, sino también que no exista retribución fuera de la contemplada para dicha conducta específica^{444 445}. La subversión de este esquema, creando una nueva punición, corrompe la lógica del tipo, vaciando el sistema de control que le corresponde. En línea con esta posición, el Tribunal Constitucional español tuvo ocasión de decidir, en la STC 159/1985, que «el principio "non bis in idem" (...) no aparece consagrado de manera expresa. Esta omisión textual no impide reconocer su vigencia en nuestro ordenamiento, porque el principio en cuestión, como ha señalado este Tribunal desde su Sentencia 2/1981, de 30 de enero, fundamento jurídico cuarto (...)».

Como bien expone León de VILLALBA, «a partir de la consideración de la seguridad jurídica, idea fundante del principio, parece lógico suponer que exista alguna

⁴⁴³ «No cabe duda de que, se encuentre o no expresamente recogida en los distintos ordenamientos, la idea de certeza sobre el Derecho es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica» (GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2004, p. 28).

⁴⁴⁴ Resaltando las diferencias entre la tipicidad y la legalidad, señala PÉREZ ROYO: «Ambos principios –el de tipicidad y el de legalidad o reserva de Ley– tienen carácter garantista, pero en diferente sentido. Mientras que el principio de tipicidad establece fundamentalmente una garantía de seguridad, encaminada a proteger al ciudadano en la esfera de la aplicación individual de la norma sancionadora, en cambio el principio de legalidad se orienta hacia la garantía en el terreno del sistema de producción de normas. Se trata de una norma sobre la normación. El principio de tipicidad garantiza contra la arbitrariedad en la aplicación de la sanción; el principio de legalidad, en cambio, garantiza contra la arbitrariedad en la creación de la sanción. Por eso, a pesar de los indudables puntos de contacto entre ambos principios, es conveniente estudiarlos de manera separada» (PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972, p. 69-70).

⁴⁴⁵ Como complemento a la misma lección afirma: «Como se ha dicho anteriormente, se trata de algo diferente, en el plano lógico, del principio de legalidad. Mientras que éste tiene un carácter fundamentalmente formal, en cambio el principio de tipicidad tiene un carácter y un contenido sustancial: piénsese, por ejemplo, que es justamente este principio de tipicidad el que justifica la prohibición del empleo de la analogía como instrumento de integración de normas en el ámbito penal» (PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972, p. 74).

conexión entre el principio de la Legalidad sancionadora, como manifestación de aquél, y la prohibición de *bis in idem*. La búsqueda de *lex certa* que exige la perfecta determinación de las conductas infractoras, de forma que permita predecir con suficiente grado de certeza las responsabilidades que de dicha conducta pueden derivar, proporcionando seguridad y certeza al ciudadano para orientar sus actos, junto a la necesidad de complementar el cuadro de garantías sancionadoras ofrecidas por el artículo 25, dado lo escaso de su redacción, son las razones que desde un punto de vista material y formal pueden explicar tal tratamiento (...)»⁴⁴⁶. El autor añade, para explicar que la sanción que se asigna a cada ilícito revela el desvalor que el ordenamiento jurídico atribuye a una determinada conducta y se impone con pretensión de agotar dicho desvalor. De aquí se deduce que la pretensión de volver a sancionar una ilicitud vulnera el principio de legalidad, pues supone, de modo indirecto, la modificación de los límites prefijados⁴⁴⁷.

La noción de dignidad de la persona humana y el principio republicano, a su vez, están íntimamente vinculados a la prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador en sus dos vertientes (sustantiva y adjetiva). El ciudadano, el hombre, en el contexto republicano, posee el derecho legítimo de que se establezcan claramente los límites de su libertad y las posibles reacciones a las eventuales transgresiones en las que incurra, porque, por definición, la *res* es pública y el Estado sirve al hombre (no lo contrario). La Administración sirve a los intereses del hombre y solo se le autoriza a limitar su libertad en la justa medida de esa necesidad. La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadanos francesa, de 1789, además, se expresa en el mismo sentido, al señalar en el artículo 8 que «ley no debe de establecer más que penas estrictas y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley establecida y promulgada con anterioridad al delito y legalmente aplicada»⁴⁴⁸.

⁴⁴⁶ Ob.cit., p. 407.

⁴⁴⁷ Ob. cit., p. 416.

⁴⁴⁸ Son pertinentes las reflexiones de Duguit: «Le titre sous lequel on la cite habituellement «Déclaration des droits de l'homme» n'est pas exact. Son titre officiel et complet est Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Quel est le sens et la portée de ce titre? Les droits de l'homme sont apparemment les droits qui lui appartiennent en tant qu'homme avant même qu'il fasse partie d'une société politique et qui continueraient de lui appartenir s'il cessait de faire partie de cette société politique. Les droits du citoyen, au contraire, sont les droits qui appartiennent à l'individu en tant qu'il fait partie d'une société politique, qui cesseraient de lui appartenir s'il cessait de faire partie de cette société politique. Mais on peut se demander comment les droits du citoyen figurent dans une Déclaration qui a pour but de limiter les

No se admite, conforme a las nociones de *res publica* y dignidad de la persona humana, que una determinada acción pueda dar causa a sucesivos castigos por parte del Estado, de forma que sea incierta la cuantía del castigo al que un determinado individuo está sujeto⁴⁴⁹. Tampoco es compatible con la dignidad someter a un grado tal de inseguridad sobre el ambiente normativo que permita que la vulneración de un determinado bien jurídicamente protegido pueda dar lugar a una reacción desproporcionada a la ofensa, que coloque al particular en una situación de permanente sumisión⁴⁵⁰. Como ya se ha señalado, «facilmente reconhece-se a existência *in casu* de um radical subjetivo que se projeta no resguardo da liberdade e da segurança nas relações sociais e jurídicas, consubstanciando garantia incontornável da cidadania. Sua presença é indispensável em um estado democrático de direito, fundado na dignidade da pessoa humana. De outra forma restaria gravemente vulnerada em razão do estado de terror psicológico dos cidadãos, decorrente do fundado receio de que o poder punitivo do estado, verdadeira espada de Damocles, a qualquer tempo poderia sujeitá-los a uma

pourvoirs du législateur. En effet, puisque l'individu ne possède les droits de citoyen qu'en tant qu'il fait partie d'une société politique, il semble bien que ces droits sont une concession de la société politique et que celle-ci, par son législateur, les ayant concédés, peut à son gré les retirer ou les restreindre. Telle n'était point la conception de 1789. On considérait que les droits du citoyen n'étaient pas, en réalité, des droits différents des droits de l'homme, mais étaient les droits naturels eux-mêmes en tant qu'ils étaient reconnus et garantis par la société politique. Dans la Déclaration, on énumère et on détermine les droits de l'individu, en tant qu'homme et en tant que citoyen, c'est-à-dire non seulement les droits qui appartiennent à l'homme théoriquement, mais encore ces droits reconnus et efficacement garantis par la société. Les droits du citoyen ne sont pas distincts des droits de l'homme; ce sont ceux-ci protégés et garantis» (DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Paris: Fontemoing & Cie Éditeurs, 1911. v.2. p. 10-11).

⁴⁴⁹ El *Conseil d'État*, desde 1958, afirma que respecto al intento de doble imposición de sanción de naturaleza disciplinaria, existe un «principio general de derecho» que se impone «incluso en defecto de texto expreso», según el cual un hecho ya sancionado no puede servir de base para imponer una nueva sanción. (CE 23 de abril de 1958, Commune de Petit-Quevilly, AJDA 1958 II, p. 383-384).

⁴⁵⁰ También en la literatura de Cervantes, siglos atrás, ya se presentaba a un Don Quijote que se hacía eco de la prohibición de *bis in idem*: «- Yo hago juramento al Creador de todas las cosas y a los santos cuatro Evangelios, donde más largamente están escritos, de hacer la vida que hizo el grande marqués de Mantua cuando juró de vengar la muerte de su sobrino Valdovinos, que fue de no comer pan a manteles, ni con su mujer folgar, y otras cosas que, aunque de ellas no me acuerdo, las doy aquí por expresadas, hasta tomar entera venganza del que tal desaguizado me fizo.

Oyendo esto Sancho, le dijo:

- Advierta vuestra merced, señor don Quijote, que si el caballero cumplió lo que le dejó ordenado de irse a presentar ante mi señora Dulcinea del Taboso, ya habrá cumplido lo que debía, y no merece otra pena si no comete nuevo delito.

- Has hablado y apuntado muy bien – respondió Don Quijote – y, así, anulo el juramento en cuanto lo que toca a tomar dél nueva venganza (...)» (Miguel de Cervantes Saavedra, Segunda parte del ingenioso caballero don Quijote de la Mancha, Cap. X, Madrid, 1615, apud RAMOS, Vania Costa. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 5).

nova punição ou à renovação da tensão processual, por hipótese pela qual já haviam sido anteriormente punidos ou julgados»⁴⁵¹.

En convergencia con este pensamiento, el TC español tuvo ocasión de expresar que «en el Estado constitucional de Derecho ningún Poder Público es ilimitado, por tanto, la potestad sancionadora del Estado, en cuanto forma más drástica de actuación de los poderes públicos sobre el ciudadano, ha de sujetarse a estrictos límites. La limitación de la potestad sancionadora del Estado es condición de legitimidad de su ejercicio en el Estado de Derecho, en que la libertad es uno de sus valores superiores (artículo 1.1 CE) y la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) uno de los principios configuradores del mismo. Así, de un lado, las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho»⁴⁵².

En Brasil, como se ha referido, como en España, no existe en la Constitución de 1988 una regla expresa que contemple la prohibición de *bis in idem*, lo que no ha impedido que el Supremo Tribunal Federal aplique la prohibición en un gran número de sentencias (como las citadas al principio del presente trabajo)^{453 454}. En este sentido, el STF, en una vigorosa sentencia, consideró que la prohibición de *bis in idem* se presenta como derecho y garantía individual que se extrae de la interpretación sistemática de la Constitución, razón por la que no depende de previsión constitucional expresa, en la

⁴⁵¹ TIGRE MAIA, Ob.cit., p. 54.

⁴⁵² STC 2/2003.

⁴⁵³ «Certaines législations, s'en remettant à la jurisprudence et à la doctrine, s'abstiennent de mentionner explicitement le principe Non Bis in idem. Ce n'est pas à dire, cependant, qu'elles soient opposées à l'admission de cette règle (...) Comme le fait remarquer Griolet: 'il n'est pas, en effet, nécessaire qu'un principe tel que celui-là soit écrit dans une législation. Il est essentiel à toute organisation judiciaire» (BARBEY, Alec. De L'Application Internationale de la Règle Non Bis in idem en Matière Répressive. Lausanne: Imprimerie la Concorde, 1930, p. 32-33).

⁴⁵⁴ «Este proceso se denomina con frecuencia "concretización"; en verdad, el propio juez crea la norma jurídica requerida. El juez deduce de los principios jurídicos generales la norma jurídica, es decir, él especifica el principio jurídico general en relación al caso pendiente de resolución y aparece al mismo tiempo la confirmación de que la norma obtenida sea derecho vigente» (KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario*: parte general. 3.ª ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 143).

medida en que traduce la prevalencia del derecho a la libertad en detrimento del deber de acusar⁴⁵⁵.

En suma, en virtud de lo expuesto se ve que la lógica de la aplicación de la prohibición de *bis in idem*, en el ámbito sancionador, se opone a la que preside la aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho material tributario. Allí, en principio, el constituyente puede superponer de forma regular tributos, sin perjuicio de las limitaciones que derivan de la distribución de rentas por la fuente en la Constitución. Aquí, por lo contrario, la prohibición de *bis in idem* se impone, como regla general, al tratarse de la simple derivación de las nociones de legalidad y proporción, tipicidad y seguridad inherentes al *ius puniendi*. A un ilícito le debe corresponder una sanción y esta, por definición, debe estar limitada y ser proporcional a la culpabilidad.

3. Elementos conformadores y requisitos para la aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador

La aplicación de la prohibición de *bis in idem* presupone, como es natural, que estén simultáneamente presentes los dos elementos que sintácticamente se combinan para conformar el axioma, a saber, la duplicidad (*bis*) y la identidad (*idem*). Además, presupone saber lo que semánticamente se puede extraer de cada uno de esos signos, a los efectos de construir el metalenguaje o lenguaje técnico-descriptivo.

Si el lenguaje vulgar puede admitir la imprecisión, la científicidad del discurso exige, para demostrar sus premisas, el rigor terminológico como requisito imprescindible. Aunque sepamos que la univocidad solo se logra en las denominadas ciencias formales, como la lógica y las matemáticas, es verdad que el discurso jurídico

⁴⁵⁵ «La incorporación del principio *ne bis in idem* al ordenamiento jurídico nacional, aunque sin el carácter de precepto constitucional, viene, en realidad, a complementar el catálogo de los derechos y garantías individuales ya previstos en la Constitución Federal, cuya interpretación sistemática lleva a la conclusión de que la Carta Magna impone la prevalencia del derecho a la libertad en detrimento del deber de acusar. En este contexto, principios como el del debido proceso legal y del juicio natural solamente puede invocarse a favor del acusado y nunca en su perjuicio» (HC n.º 80.263, Mag. Pon. Iimar GALVÃO).

descriptivo debe dar importancia a la uniformización de la comprensión del lenguaje positivado como forma de garantizar la seguridad jurídica^{456 457}.

Mediante la llamada curva asintótica, los semióticos lograron demostrar gráficamente que todo lenguaje, por más expresivo que sea, nunca consigue tocar el objeto. Así, significante y significado, por más próximos que se encuentren, no llegan a coincidir totalmente. El signo abarca una pequeña parte de la realidad, que es inagotable. Por lo tanto, la ley, al prescribir conductas, reduce en su lenguaje las complejidades del mundo real⁴⁵⁸, dando prioridad solo a los aspectos que parezcan más relevantes a los ojos del legislador⁴⁵⁹. Ni así logra ser precisa, con lo que le corresponde al jurista ordenarla de forma lógica⁴⁶⁰, elaborando el metalenguaje o lenguaje de supranivel, que describa el lenguaje prescriptivo de modo científico y oriente así su comprensión.

Sin embargo, especialmente en el ámbito de ciencias llamadas no exactas, como el Derecho, ni los metalenguajes descriptivos consiguen llegar a las mismas

⁴⁵⁶ Aún así son relevantes las ponderaciones de PERELMAN: «Um sistema formalizado, construído de uma forma tão rígida que impõe a univocidade dos signos, que limita as capacidades de expressão e de demonstração do sistema, é isolado do resto do universo, e não está em interação com elementos que lhe são exteriores. Veremos que é a ausência dessas condições que distingue nitidamente um sistema jurídico de um sistema formal» (PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 423).

⁴⁵⁷ Advietiendo sobre las deformaciones que puede provocar la doctrina «pura» kelseniana en el trato del Derecho —que pugna porque sea reducido a una ciencia—, una vez más PERELMAN dice: «Vemos assim que, em toda matéria, o inaceitável, o desarrazoado constitui um limite para qualquer formalismo em matéria de direito. E por essa razão que a teoria pura do direito de H. Kelsen não dá explicação suficiente do funcionamento efetivo do direito, na medida em que se empenha em separar o direito do meio em que ele funciona e das reações sociais desse meio. Com efeito, a idéia do desarrazoado, vaga mas indispensável, não pode ser precisada independentemente do meio e do que este considera inaceitável» (PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 436).

⁴⁵⁸ Para los filósofos del lenguaje, lo más correcto sería decir que no se puede hablar de realidad propiamente dicha, sino de lenguaje social. Ello porque, para los que se sitúan en dicha línea de pensamiento, no existen hechos, sino solo versiones, pues como ya se ha referido, el lenguaje constituye la realidad. Esta es la orientación de CARVALHO. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998 y STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

⁴⁵⁹ Como explica KELSEN, cuando una norma fija una conducta como debida o prohibida, fija un valor positivo o negativo. De este modo, la conducta que corresponde a la norma se valora positivamente, mientras que la conducta que la contraría tiene un valor negativo. La norma considerada objetivamente válida funciona como *medida de valor con relación a la conducta real*. Si se corresponde con la norma la conducta es buena, si la contraría, es mala o incluso sin valor. (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 18).

⁴⁶⁰ Esto es, obedeciendo los tres principios lógicos fundamentales: 1) identidad 2) no contradicción y 3) tercero excluido.

conclusiones frente a un mismo objeto (en este caso, el texto), pues aunque se revelen internamente coherentes y partan de un mismo campo-objeto (el Derecho positivo), las doctrinas científicas se asientan sobre premisas disonantes, perspectivas distintas, que redundan en la diversidad de resultados. No obstante, a pesar de que los metalenguajes alcancen resultados diversos, no por ello dejaremos de reconocer sus *conclusiones* como válidas⁴⁶¹. Solo cabe rechazar las teorías que sufran deficiencias lógicas internas, pues les falta el carácter científico del análisis. En último lugar, en el caso de que aún nos deparemos con más de una teoría que obedezca a la lógica, cabe reconocer aquella que se muestre más convincente⁴⁶².

El signo latino «*bis*», en sí mismo, es poco expresivo, pues se limita a indicar «repetición», «dos veces» o, incluso, «doble»⁴⁶³. El pronombre demostrativo «*idem*», a su vez, expresa «lo mismo» y con ello poco ayuda a comprender el significado de la locución *ne bis in idem*. Se prohíbe «dos veces lo mismo», lo que nos lleva a indagar qué es lo que debe ocurrir dos veces y de qué forma se debe entender ocurrida la repetición que se prohíbe, lo que se hace con base en la pragmática.

Buscando elucidar la cuestión, el Tribunal Constitucional español, en la STC n.º 2/1991, apoyó la hoy célebre doctrina de la «triple identidad», como condición para que se aplique la regla prohibitiva de *bis*. En este sentido, afirmó que, en el contexto sancionador que tratamos, la prohibición de *bis in idem* supone la «identidad de sujetos, hechos y fundamentos». Según el Tribunal, «el principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones —administrativa y penal— en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento».

⁴⁶¹ Nos referimos aquí a la validez tomada como conformidad con las premisas del raciocinio, desde el punto de vista lógico, lo que, se sabe, no depende de la veracidad de las proposiciones sobre las que se construye el argumento. La lógica apunta si el vínculo entre las proposiciones es indebido, aunque no tenga medios de investigar su veracidad o falsedad (Cf. COELHO, Fabio Ulhôa. *Roteiro de lógica jurídica*. 3.ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 37).

⁴⁶² No nos olvidamos de las múltiples teorías de la verdad (verdad por correspondencia, por coherencia, pragmática, etc., cf. HONDERICH, Ted (edt.). *Oxford Companion to Philosophy*. New York: Oxford University, 1995. p. 881), pero se prefiere adoptar, para los fines aquí expuestos, las llamadas teorías de la verdad retórica, para decir que verdadera es aquella teoría cuyos argumentos se revelen más persuasivos.

⁴⁶³ Según el diccionario electrónico Houaiss, versión 3.0.

Esta sentencia histórica dio margen para elaborar innumerables trabajos, que debatieron hasta la extenuación lo que debería entenderse por «identidad de sujetos», «identidad de hechos» e «identidad de fundamentos», además, está claro, de indagar sobre la corrección y necesidad de verificar dichos criterios que supuestamente condicionan la aplicación del *bis in idem*. De modo general, nos parecen correctas las críticas doctrinales a este criterio, como veremos más adelante, puesto que, con frecuencia se revela, especialmente en el ámbito administrativo sancionador o en su relación con el Derecho penal, ineficaz para aplicar bien la prohibición de *bis in idem*⁴⁶⁴.

En lo que se refiere a la identidad de sujetos, nos parece claro que es imprescindible estar frente al mismo sujeto infractor, sobre el que recaigan dos sanciones, para que poder tratar de la caracterización del *bis* prohibido⁴⁶⁵. En principio, no se puede hablar de duplicidad prohibida en caso de dos sanciones aplicadas a dos sancionados (*lato sensu*) distintos, cuando cada uno de ellos ha realizado una conducta distinta e inconfundible, porque en ese caso no habrá «bis»/acumulación que evitar.

Una excepción a esta afirmación se produce en los casos de responsabilidad solidaria o sucesiva por el incumplimiento de una obligación tributaria. En dichas situaciones, a pesar de la presencia de sujetos distintos en la parte pasiva, no habrá lugar para la aplicación doble/multiplicada de sanciones, con lo que se aplica la prohibición de *bis in idem*. En ese caso, se está ante un único y mismo hecho (este sí es el elemento delimitador central para aplicar la prohibición de *bis in idem*), lo que será suficiente para evitar la posibilidad de acumulación. De esta forma, la presencia de más de un sujeto no se refiere a la comisión de varias infracciones distintas, sino a la positividad

⁴⁶⁴ NIETO es uno de los autores que se hace eco de esta afirmación, al señalar que dicho criterio, se tiene en algún sentido en el Derecho penal, no lo tiene en el ámbito administrativo sancionador (ob. cit. p. 531). En la misma línea, Manuel REBOLLO PUIG y Manuel IZQUIERDO CARRASCO afirman que dicha clasificación implica un reduccionismo innecesario del alcance de la prohibición de *bis in idem*, ya que, por ejemplo, el criterio no abarcaría la interdicción —pacíficamente aceptada— de que se tuviera en consideración un agravante que ya estuviera implícito en el tipo penal aplicado. Por último, también Guillermo BENLOCH PETIT afirma que la técnica de la triple identidad, en la práctica, redujo la prohibición de *bis in idem* a un problema de concurrencia de normas punitivas, que acaba perjudicando el desempeño de la función de proporcionalidad del principio (*apud*, ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía. La Garantía *non bis in idem* y el Procedimiento Administrativo Sancionador. Madrid: Iustel, 2008, 53).

⁴⁶⁵ Si se estuviera frente a la acumulación de sanciones en el ámbito penal y administrativo, el elemento «sujeto» podría provocar mayores dificultades, ya que entraría en cuestión la responsabilidad penal y la eventual presencia de persona jurídica en la relación. Si bien, en el caso restringido de las sanciones administrativas acumuladas con otras de igual naturaleza, no procede esta cuestión.

de una medida de garantía adicional para la satisfacción del crédito tributario. Como bien expresa NIETO⁴⁶⁶, al tratar de la responsabilidad solidaria por una misma infracción, «aquí el hecho es único (un incumplimiento) y únicas también la acción y correlativamente la infracción y la sanción; lo que sucede es que de esas infracción y sanción únicas responden solidariamente todos los partícipes, de tal manera que, satisfecha la multa por uno de ellos quedan todos liberados; y por lo mismo, la Administración puede exigir el pago total a cualquiera de ellos». Por esta razón, la Administración tributaria brasileña reconoce y suele aplicar esta lógica e, incluso, dicta actos normativos (como, por ejemplo, la Orden n.º 2.284, de 30.11.10) que regulan el tratamiento de la pluralidad de sujetos pasivos de una misma obligación tributaria, disponiendo que el pago o compensación realizado por uno de los incoados afecta a los demás, la solicitud de fraccionamiento concedida a uno de ellos suspende la exigibilidad del crédito tributario respecto de los demás, la impugnación tempestiva presentada por uno de los incoados suspende la exigibilidad del crédito tributario con relación a los demás; de forma que resulta evidente la unidad fáctica a la que nos referimos y la consecuente unidad de efectos que se pueden extraer de ella en el contexto de la obligación tributaria, aunque haya pluralidad de sujetos pasivos.

Por otro lado, con relación al sujeto que aplica la sanción, parece claro que su identidad no es requisito para aplicar la prohibición de *bis in idem*. Lo que importa, a los efectos de aplicar la regla prohibitiva, es la circunstancia de que ambos castigos recaigan sobre un mismo y único sancionado. Este fue el criterio acogido por el TC español en la sentencia en la que enunciada la doctrina de la triple identidad (que llevó al Tribunal a impedir, incluso, la posibilidad de acumulación sancionadora contrastando puniciones impuestas por la Administración y el Poder Judicial).

El principio *ne bis in idem* constituye una forma de protección *del penado*⁴⁶⁷ y funciona *a su favor*, como límite al ejercicio del poder punitivo por el Estado. De lo contrario, se vaciaría completamente el significado de la máxima como derecho y garantía individual contra el arbitrio, la desproporción, el exceso y la incertidumbre, ya

⁴⁶⁶ NIETO, Alejandro, ob. cit., p. 432.

⁴⁶⁷ Tomada la expresión en sentido amplio, como todo aquel que sufre la imposición de una punición/castigo, pena genéricamente considerada.

que correspondería al destinatario de la prohibición (el Estado) determinar cuándo se aplica y cuándo se exceptúa. De este modo, la acumulación de sanciones dejaría de ser una prohibición dirigida, principalmente, al legislador, para convertirse en una opción que este tiene, que podría respetar o no, según sus intereses del momento. Perdería así su carácter coercitivo, para transformarse en una mera «recomendación», despojada de valor y significado jurídico.

De hecho, al tratarse de un principio de Derecho y una garantía de estatus constitucional, expresa o implícitamente recogida en las constituciones de todo el mundo civilizado, sería ilógico admitir que su espectro de eficacia estuviera reducido al universo infralegal, pautando la actuación de los funcionarios del poder ejecutivo en el *cumplimiento* de la ley, siendo contraria a la actuación del órgano legislativo, en la *elaboración* de las leyes. En definitiva, de ello ya trata la legalidad.

Basta señalar que, de valer esta orientación restrictiva, el postulado de nada serviría, ya que, de dos una: o 1) la acumulación ya estaría prevista en la ley —en cuyo caso, el particular no podría hacer nada y tendría que someterse al *bis*, sin ninguna garantía que lo amparara; o 2) la acumulación no estaría prevista, en cuyo caso tampoco se trataría de la aplicación de la prohibición de *bis*, ya que no existiría un *bis* al que oponerse.

Coherente con esta visión el Tribunal Constitucional español ya tuvo ocasión de señalar, en la STC 234/1991, que si la interdicción a la duplicidad de sanciones pudiese eludirse mediante la creación de normas que así lo dispusieran, la vigencia del principio se vería condicionada a la inexistencia de voluntad legislativa en contrario. En dicha ocasión el Tribunal señaló que «cosa bien distinta, y éste es probablemente el sentido que se pretende dar a la afirmación que analizamos, es que no baste simplemente con la dualidad de normas para entender justificada la imposición de un doble sanción al mismo sujeto por los mismos hechos, pues si así fuera el principio *non bis in idem* no tendría más alcance que el que el legislador (o en su caso el Gobierno, como titular de la potestad reglamentaria) quisieran darle. Para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido».

De este modo, cuando afirmamos que la identidad de *sujetos* que tiene en cuenta el axioma es, única y exclusivamente, la de *sujetos sancionados* (el ciudadano, no el Estado), queremos dar a dicha afirmación el más amplio significado, para decir que la garantía se impone con independencia del orden, la instancia, el poder, el título, el estatus o, incluso, la soberanía de quien pretenda imponer (crear o aplicar) un segundo castigo frente al mismo hecho. Esto es así por su condición de derecho fundamental del hombre, que como tal se reconoce en numerosos tratados y declaraciones internacionales que, justo por la nota de fundamentalidad de la garantía, tienen a este respecto un carácter exclusivamente *declarativo* (como medio que facilita su invocación y como forma de dar publicidad a la garantía), sin nota *constitutiva* del derecho, por tanto —ya que este se extrae de la condición humana y sus aspectos indisociables (por ello, fundamentales)⁴⁶⁸.

Como expresa León VILLALBA, «la determinación de cuál de las partes ha de permanecer en las diversas relaciones ha sido un problema que, en la práctica, se ha resuelto sencillamente reconduciendo la exigencia de identidad a la figura del sujeto activo o inculpado. En este sentido, debemos recordar que el efecto de la cosa juzgada penal, desde el punto de vista subjetivo, se circunscribe a éste al igual que elemento subjetivo de la pretensión penal u objeto del proceso»⁴⁶⁹. De este modo, como señala el Tribunal Supremo español, «ni la identidad de quienes ejercitan la acción, ni el título

⁴⁶⁸ «II – Entre os que se confessam favoráveis à existência de direitos fundamentais do homem perante o Estado, são diversíssimas (repetimos) as maneiras de os encarar, relacionar e sistematizar. As grandes concepções filosófico-jurídicas que se manifestam a respeito da Constituição ou a respeito do Estado fazem-se outrossim sentir no concernente aos direitos do homem.

Encontram-se, por conseguinte, com maior ou menor nitidez:

a) Concepções jusnaturalistas (os direitos do homem como imperativos de Direito natural, anteriores e superiores à vontade do Estado) e concepções positivistas (os direitos do homem como faculdades outorgadas e reguladas pela lei positiva);

b) Concepções idealistas (os direitos do homem como ideia que se projecta sobre o processo histórico) e concepções realistas (os direitos do homem como expressão da experiência ou das lutas políticas, económicas e sociais);

c) Concepções objectivistas (os direitos do homem como realidades em si ou como valores objectivos ou decorrências de valores) e concepções subjectivistas (os direitos do homem como faculdades da vontade humana ou como manifestações de autonomia);

d) Concepções contratualistas (os direitos do homem como resultado do contrato social, como a contrapartida para o homem da sua integração na sociedade) e concepções institucionalistas (os direitos do homem como instituições inerentes à vida comunitária)» (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: direitos fundamentais*. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra, 1993, Tomo IV, p. 39-40).

⁴⁶⁹ Ob. cit., p. 458.

por el que se acusó, o precepto penal en que se fundó la acusación, tienen transcendencia alguna. De un lado, siendo habitual la intervención del Fiscal, el derecho fundamental del acusado a no verse envuelto en un nuevo proceso penal por el mismo hecho ya enjuiciado no puede quedar sujeto a la circunstancia de que alguien que no actuó en el primer proceso quiera hacerlo después en el segundo, habida cuenta además la amplitud con que en la norma procesal se considera la personación de las partes»⁴⁷⁰.

Para sintetizar la cuestión, el referido Tribunal aclara que «el principio de Derecho *non bis in idem* no permite, por unos mismos hechos, duplicar o multiplicar la sanción sea cual sea la autoridad que primeramente la haya impuesto, caso que es el de autos puesto que la Hacienda Pública ya impuso al presunto infractor una sanción», conforme STS de 12 de mayo de 1986⁴⁷¹.

Con ello, se desprende que al ejercicio del *ius puniendi* no se impone solo un control de proporcionalidad (en el sentido de *medir* la adecuación del *quantum* sancionador total, a los efectos de comprobar si supera el máximo jurídicamente admitido), sino, también, *una nota preclusiva*, que objetivamente impide su reiteración, como forma de prevenir —lejos de subjetividades— el exceso que de dicha acumulación podría resultar. Como señala el referido Tribunal, aplicada una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva se agota^{472 473}.

Se trata de ver, en el conjunto deóntico conformador del tipo de cada norma expresiva de sanción, también un límite objetivo, de modo que se respete la relación «si...entonces» que contiene. Con ello, se impide que, de la realización de un determinado y único supuesto («si»), puedan resultar innumerables consecuencias, capaces de comprometer su integridad lógica (y la intrínseca relación de proporción que el todo deóntico denota). A la forma se le da la función de garantizar la sustancia del

⁴⁷⁰ STS (s. 2.ª) de 12 de diciembre de 1994 (9374), apud ídem, ibídem.

⁴⁷¹ Sala 2.ª, Ar. 2449; Vivas Marzal.

⁴⁷² STC 153/1990.

⁴⁷³ Más adelante trataremos sobre la extensión del aludido efecto preclusivo y la forma de aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el contexto procesal, especialmente, implicando la relación entre esferas distintas de poder (principalmente la Administración y el Poder Judicial), con el fin de lograr una adecuada comprensión de la afirmación.

derecho, con lo que se impide —con fundamento en la prohibición de *bis in idem*, mediante una exégesis conjugada con la legalidad y la tipicidad, la proporcionalidad y la prohibición de exceso— que en el ejercicio hermenéutico se pueda deformar el equilibrio y el límite de la relación de causa y consecuencia, mediante la adopción de resultado sancionador (final) no previsto en norma alguna (*lex praevia*).

Como bien explica Kelsen, la norma jurídica se singulariza y distingue de los demás tipos de normas (como, por ejemplo, las normas éticas y morales) por la existencia de sanción (en la medida en que el rasgo característico del Derecho reside justamente en su coactividad). De esta forma, la norma jurídica compleja se compone a partir de la combinación de lo que denomina norma primaria y norma secundaria^{474 475 476}. Estas dos normas juntas «expressam a mensagem deôntico-jurídica na integridade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para o seu descumprimento»⁴⁷⁷. Es decir, a través de este conjunto, el particular sabrá no solo orientar su conducta, sino también conocerá las consecuencias que se derivarán en caso de que tome el camino de la ilicitud.

⁴⁷⁴ «A norma que impõe uma conduta determinada e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não-cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade». *Ibidem*, p. 181

⁴⁷⁵ Paulo de Barros CARVALHO advierte que: «De fato, o Direito é essencialmente coativo, porém não é esse seu aspecto individualizador, já que outros sistemas normativos também são coativos. As regras religiosas, sempre que transgredidas, dão ensejo à incidência de sanções, seja num âmbito extraterreno, seja no próprio campo da consciência, quando o infrator, segundo suas crenças, passa a considerar-se culpado. As normas de civilidade prescrevem deveres que, uma vez descumpridos, desencadeiam sanções que se traduzem na reação dos membros da sociedade contra o transgressor (...) Isso demonstra que todos os sistemas normativos são essencialmente coativos (...) O elemento caracterizador está na forma ou modo com que a coatividade é exercida. Só o direito coage mediante o emprego da força» (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 30).

⁴⁷⁶ En un principio, Kelsen sostuvo, buscando enfatizar el carácter sancionatorio del Derecho, que la norma primaria sería aquella en la que se prevé la sanción, mientras que la norma secundaria sería aquella en la que se describe el deber jurídico que ha de cumplirse. Más tarde, reformuló su pensamiento para invertir el orden de las normas y situar en la secundaria el carácter sancionatorio. Según el jurista: «se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato de violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária - e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado» (KELSEN. *Teoria geral...* p. 181).

⁴⁷⁷ CARVALHO. *Direito...* p. 32.

Evolucionando en el estudio de los requisitos señalados por el TC español como necesarios para aplicar la prohibición de *bis in idem*, tenemos la exigencia de «identidad de fundamentos». La equivocidad del término provoca dudas ya que tanto puede entenderse como alusiva a la identidad de «fundamento legal», como de «bien jurídico protegido». Sin embargo, en cualquiera de los casos nos parece que es incorrecta la adopción de este requisito, incluso porque ni siquiera conforma, literalmente, la expresión *ne bis in idem*, a la que no alude⁴⁷⁸.

Entendida como «identidad de fundamentos legales», la incorrección de esta orientación se hace evidente por las mismas razones axiológicas y jurídicas antes expuestas, dado que, si la simple referencia a un fundamento legal distinto pudiera hacer lícita la acumulación, entonces la eficacia de la prohibición se vería seriamente comprometida, pues el foco dejaría de ser la conducta que se pretende penalizar, para dar prioridad justamente a los fallos y excesos del sistema que se pretenden superar con la utilización del axioma⁴⁷⁹.

En otras palabras, no se puede admitir la noción de «identidad de fundamentos», cuando se toma como excusa para, en nombre de la existencia de más de un «fundamento legal», dar margen a la acumulación punitiva, puesto que, por las razones antes expuestas, esto implicaría excluir a uno de los sujetos necesarios (tal vez al más relevante) del ámbito de aplicación de la máxima. Se inmunizaría al poder legislativo, al hacer que, en vez de garantía y límite al *ius puniendi* —que además solo puede establecer de forma válida el legislador— el postulado se convirtiera en *flatus vocis* y su finalidad se vería completamente anulada (sustituida por la garantía de

⁴⁷⁸ Compartimos la opinión según la cual «la identidad de fundamento no puede ser requisito de la prohibición de doble proceso» (PÉREZ MANZANO, Mercedes. *La Prohibición Constitucional de Bis in idem*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 88).

⁴⁷⁹ Marco Aurélio GRECO ya tuvo ocasión de comprobar la imposibilidad de castigar doblemente el mismo hecho, aunque, para ello, el Fisco pretendiera justificar su conducta en la existencia de asientos jurídicos («fundamentos») distintos: «A Consulta deixa claro que a conduta realizada foi apenas uma: celebrar as operações que os contribuintes entenderam adequadamente submetidas a determinado regime tributário, menos ou não oneroso. Trata-se de conduta única e não de duas condutas distintas. (...) a mesma conduta do contribuinte foi considerada como tipificadora de duas infrações: falta de pagamento de valor mensal estimado e falta de pagamento do saldo apurado ao final do ano. (...) Tendo em vista a unicidade da conduta do contribuinte e à luz da sistemática legal aplicável, conclui-se que não ocorreram duas hipóteses de incidência de multa, o que afasta o cabimento de exigências em duplicidade, como ocorreu no caso concreto. (...) Descabe a aplicação de duas penalidades pelo mesmo fato» (GRECO, Marco Aurélio. *Multa agravada e em duplicidade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 76, 2002, p. 148).

legalidad, apta para corregir los desvíos en la *aplicación* de la ley, incluso, obviamente la exigencia doble de la sanción en situaciones en las que la ley prevé solo una pena).

En Estados Unidos, ya se ha analizado el tema de la vulneración múltiple de diversos títulos legales causada por una única conducta y la Corte Suprema no ha dudado en entender que el hecho se incluía en la regla de *double jeopardy*. En el asunto *Blockburger* contra *United States*, 284 U.S. 299 (1932), la Corte Suprema decidió que «where the same act or transaction constitutes a violation of two distinct statutory provisions, the test to be applied to determine whether there are two offenses or only one, is whether each provision requires proof of an additional fact which the other does not». Esta prueba se aplicó, por ejemplo, en el asunto *Brown v. Ohio*, 432 U.S. 161 (1977). En dicho caso, el acusado fue procesado por utilizar un automóvil sin el consentimiento del dueño y, más tarde, fue procesado por haber robado ese mismo vehículo. La Corte Suprema entendió que, para demostrar las dos conductas, era necesaria la misma prueba, por lo que en ese caso solo había un delito. Con ello, excluyó la segunda condena y consagró así lo que vino a conocerse «prueba de Blockburger».

La adopción, por el Tribunal Constitucional español, de la «identidad de fundamentos» como requisito para configurar el *bis in idem* prohibido, supuestamente, se basó en los elementos existentes en la legislación española (artículo 1252 del antiguo Código Civil) para configurar la cosa juzgada (vertiente adjetiva de la prohibición de *bis in idem*), según la cual «entre el caso resuelto por la sentencia y aquél en que ésta sea invocada, concurre la más perfecta identidad entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron». No obstante, esta visión procesal, aunque pueda parecer relevante en el contexto del análisis de la prohibición de *bis in idem* en su forma adjetiva, esto es, como garantía de cosa juzgada, no tiene ningún sentido fuera del contexto procesal, en el que no hay objeto litigioso delimitado a los efectos de comprobarse la existencia de «*bis*», sino que hay hechos, eventos de la realidad efectivamente verificados. Estos sí que deberán delimitar la aplicación de la regla prohibitiva, cuyo objetivo está precisamente en evitar que las conductas efectivamente realizadas (y no los fundamentos jurídicos que se le imputen) no sean objeto de doble o múltiple ejercicio del *ius puniendi*. No hay razón para limitar la caracterización de la

prohibición de *bis in idem* al lenguaje formal de un proceso, puesto que se le negaría su función más importante, de garantía material y sustantiva del derecho.

Sin embargo, muchas veces, la jurisprudencia entiende la necesidad de «identidad de fundamento» como «identidad de bienes jurídicos protegidos», de modo que sostiene que, si se trata de la protección de bienes jurídicos distintos, no existe obstáculo para la acumulación de sanciones⁴⁸⁰. Este razonamiento puede tener algún sentido en el amplio contexto del Derecho penal en el que, los delitos pueden, claramente, distinguirse por el *valor* que se quiere proteger, de forma que incluso se agrupan de esa forma en el Código Penal brasileño. Así, el Código agrupa los delitos «contra la vida», «contra el patrimonio», «contra el honor», «contra la libertad individual», de forma que se hace evidente que, desde el punto de vista axiológico, dichos grupos delitos merecen una reacción estatal distinta, graduada en función grado de rechazo social que cada uno de ellos provoca.

No obstante, en el estrecho campo de las sanciones tributarias, consideramos que esta cuestión no es relevante. Las infracciones fiscales y las sanciones que les corresponden tienen la lesión al Erario como elemento central de su definición. Desde el punto de vista material, las infracciones tributarias consistirán en la sustracción de cuantías debidas al Fisco y la sanción correspondiente tratará de reparar, mediante la retribución y la prevención, el daño conexo. La única variante está en que, en ocasiones, se estará ante una lesión potencial (identificable en el caso de las infracciones meramente formales) o frente a una lesión efectiva (en el caso de las infracciones materiales). Con todo, el bien jurídico y el interés protegido no cambian. Aunque se configuren como delitos. En cualquier caso, se busca proteger las arcas públicas, garantizar la recaudación y evitar que se propaguen conductas que puedan representar riesgos para las cuentas públicas⁴⁸¹.

⁴⁸⁰ A título de ejemplo se cita la STC 234/1991, que permitió la acumulación de sanciones al entender que, en el caso, las dos infracciones de que trataba estaban vinculadas a la protección de bienes jurídicos distintos.

⁴⁸¹ «El bien jurídico protegido

Puede afirmarse que la mayoría de los tributaristas y penalistas (por todos, Córdoba Roda, Rodríguez Mourullo) entienden que el bien jurídico protegido en un delito que consiste, en esencia, en no pagar los tributos debidos, es, obviamente el tributo, los tributos que deben pagarse y no se pagan, o, lo que es lo mismo, la Hacienda Pública en su sentido patrimonial.

Y aunque determinados autores señalan a bienes más "abstractos", menos concretos y tangibles (la fe pública, el deber de lealtad hacia el Estado, la función pública del tributo, la solidaridad, la

De este modo y —con independencia de otras consideraciones—, el criterio de «identidad de bienes jurídicos protegidos» será inútil para orientar la exégesis y delimitar las posibilidades de aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el contexto del Derecho tributario sancionador. Como bien explica ZORNOZA PÉREZ, aludiendo a la clase más amplia del Derecho administrativo sancionador, «con independencia de sus formulaciones concreta, la aceptación del citado criterio excluiría el concepto de bien jurídico del ámbito del derecho sancionador administrativo, al considerarse que el ilícito administrativo se agota siempre en la desobediencia de los mandatos y prohibiciones establecidos positivamente por el legislador, por lo que será siempre una acción irrelevante para la ética social y culturalmente indiferente, al lesionar meros intereses de la Administración»⁴⁸². El autor además enfatiza que la misma lógica se aplica a las obligaciones accesorias y señala: «Y ello es así incluso en el caso de las tradicionalmente denominadas "infracciones formales", en las que se tipifica el incumplimiento de las obligaciones y deberes exigidos a cualquier sujeto por razón de la gestión de los tributos (artículo 78.1 LGT) y, en particular, los deberes contables y registrales y otros deberes generales de colaboración. En efecto, pese a que, al menos a primera vista, tales infracciones puedan parecer orientadas a conseguir la colaboración de los particulares para el cumplimiento de fines administrativos, esto es, a la "autoprotección", con ellas se atiende también a la protección de intereses generales»⁴⁸³.

De esta manera, la cuestión de analizar el elemento «fundamento», como bien o interés jurídico protegido, aquí no es expresivo. Por el contrario, se puede decir que

comunidad política, etc.), entiendo —como lo hace Boix Reig— que aceptar tales tesis generaría "no poca inseguridad jurídica por lo inalcanzable de sus límites y, por tanto, (...) la imposibilidad de conformar taxativamente el injusto típico".

Por ello entiendo que, si queremos utilizar la técnica jurídica al servicio de la seguridad y la libertad debemos ceñir aún más la idea del bien jurídico protegido por las normas que regulan el delito fiscal ciñéndola a aquella parte de la Hacienda Pública constituida por el dinero público que proviene esencialmente de los tributos. Así, puede entenderse que el bien jurídico protegido por el delito fiscal es el tributo como ingreso público. El dinero, el dinero público, de todos, al que están unidas todas las ideas de solidaridad y acción común en la libertad» (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español. In: *Derecho tributario: parte general (teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones*. 24.ª ed., Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, v. 2. p. 218).

⁴⁸² ZORNOZA PEREZ, Juan J. *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias: los principios constitucionales del derecho sancionador*. Madrid: Civitas, 1992, p. 34.

⁴⁸³ Ob. cit., p. 40.

incluso lo es, pero no para justificar la exclusión de la prohibición de *bis in idem*, sino para reforzar la necesidad de su aplicación. En definitiva, la noción de proporción que fundamenta cualquiera de las dos (o más) sanciones, ya tiene en cuenta la lesión de este (mismo y único) bien. Ya pondera su comprometimiento como resultado de la primera de las conductas y el «coste» social que provoca. Por lo tanto, no hay razón para considerar la posibilidad de que una segunda sanción dé margen para una nueva «punición integral», ignorando el *quantum* de la primera (que ya abarcaba y atendía la protección del mismo bien).

Una cuestión que ya ha suscitado reiteradas controversias respecto al requisito de identidad de fundamentos, como forma para justificar la acumulación sancionadora, se refiere a las llamadas relaciones de sujeción especial. Se trata de los casos en los que el sujeto acusado, al cometer una determinada infracción, a la par de estar sujeto a la aplicación de las penas previstas de forma genérica en el ordenamiento, además está sujeto a un universo normativo propio, especial, que regula su conducta de forma específica, en razón de una determinada condición que la persona del infractor ostenta. Es el caso, por ejemplo, del agente político, que está sujeto no solo a las penas ordinarias para las faltas en las que incurra, sino también a aquellas impuestas, por ejemplo, por el poder legislativo, como el *impeachment*, en virtud de su específica condición; o incluso el caso de las penas impuestas por el Tribunal de Cuentas, en el control del ejercicio de determinado cargo o función que ejerce el agente; o, por último, el caso del militar, que se sujeta a un reglamento propio con penas inherentes a esa condición.

En Brasil, el Supremo Tribunal Federal ha analizado el tema del *impeachment* y su posibilidad de acumulación con otras penas, con relación al expresidente Fernando Collor. La decisión condenatoria atacada aplicó al denunciado la pena de inhabilitación política por el plazo de ocho años, pena esta aplicada «sin perjuicio de las demás sanciones judiciales que pudieran corresponder». El proceso en cuestión se tramitó en el Senado Federal, contra cuya decisión, se interpuso un recurso de amparo ante el STF, que confirmó las sanciones impuestas por el Senado. La conclusión del Tribunal fue favorable a la posibilidad de superposición. No obstante, el caso específico, aunque muy polémico, no era muy complejo desde el punto de vista jurídico, pues la Constitución brasileña prevé la pena de *impeachment* y en el artículo 52, § único, afirma la

posibilidad de doble castigo, al señalar que: «la condena, que solamente será dictada por dos tercios de los votos del Senado Federal, a la pérdida del cargo con inhabilitación de ocho años para el ejercicio de la función pública, sin perjuicio de las demás sanciones judiciales que pudieran corresponder»⁴⁸⁴.

Aunque innecesario, el voto del ponente cita a Paulo BROSSARD en lo que se refiere a la naturaleza del proceso de *impeachment* y su sanción, para justificar la superposición sancionadora. Según el autor, «o *impeachment* tem feição política, não se origina senão que de causas políticas, objetiva resultados políticos, é instaurado sob considerações de ordem política e julgado segundo critérios políticos – julgamento que não exclui, antes supõe, é óbvio, a adoção de critérios jurídicos». De hecho, al tratarse de un proceso eminentemente político y, al tratarse de un juicio político, la cuestión merece un trato peculiar, ya que el juicio llevado a cabo por el Senado implica cuestiones completamente ajenas a la esfera jurídica. No obstante, pensamos que la posibilidad de superposición punitiva, en este caso, no se da por la relación de sujeción especial, sino en razón de la consideración de *otros hechos*, circunstancias que pueden tener relevancia desde el punto de vista político (y servir de soporte a la aplicación de la pena), aunque no tenga ninguna relevancia desde el punto de vista jurídico. Dicha circunstancia ya excluye la identidad fáctica necesaria para aplicar la prohibición de *bis in idem*. La pena jurídica se impondrá según el criterio legislativamente aplicable, mientras que la sanción política estará fundada en un conjunto fáctico que excede de este universo.

En lo que se refiere a las sanciones impuestas por el Tribunal de Cuentas, el STF ha tenido ocasión de mantener la acumulación de sanciones, al conocer, el 22.1.1998, el MS n.º 22.728 (ponente Moreira Alves), en pleno, en el que un

⁴⁸⁴ Asimismo, el magistrado Néri DA SILVEIRA, al denegar la solicitud de revisión penal sobre la materia (Pet – Qo 1.365/DF, Mag. Pon. Néri da Silveira, j. 03.12.97) se preocupó de invocar la lección del exministro del STF, Paulo Brossard, autor de una célebre monografía sobre el tema del *impeachment* para decir que «aunque pueda haber duplicidad de sanciones con relación a una sola falta, siempre que constituya simultáneamente infracción política e infracción penal, ofensa a la ley de responsabilidad y ofensa a la ley penal, son autónomas las infracciones y de diversa naturaleza a las sanciones aplicables en uno y otro caso. Además, la circunstancia de que la pena sea doble indica que las sanciones tienen diferente naturaleza, que se corresponde con ilícitos diferentes. (...) Con la sanción penal nada tiene que ver la sanción política a la que se sujeta esta o aquella autoridad, aunque haya concurrencia de sanciones, como diversos son los procesos que buscan su aplicación. No es por otro motivo que, sin incurrir en *bis in idem*, pueden convivir como de hecho conviven ambas penas, que se ajustan a ilícitos autónomos y diferentes» (original sin cursiva).

funcionario público cuestionaba la superposición de multa, impuesta por el Tribunal de Cuentas, con la pena de anulación de la jubilación que posteriormente impuso la Administración. Según el ponente, «como bien acentúa el informe de la Fiscalía General de la República, "el enjuiciamiento a cargo del Tribunal de Cuentas de la gestión presupuestaria y financiera de la Coordinación de Servicios Generales del MEC, órgano del que era responsable la suplicante en el ejercicio 1991, no se confunde, evidentemente, con la investigación y consecuente castigo de las posibles infracciones disciplinarias impuestas por la Administración Pública", pues "la responsabilidad administrativa de los funcionarios públicos incumplidores y la actuación del Tribunal de Cuentas de la Unión, en el ejercicio del control externo de las cuentas públicas como órgano auxiliar del Poder Legislativo, son independientes entre sí"».

Sin embargo, no nos parece que en este caso se pueda admitir la acumulación. El argumento de la supuesta relación de sujeción especial no elude el hecho de que, si se trata de una única falta, no se puede admitir la acumulación por la simple circunstancia de que se trata de una autoridad distinta, cuando ambas recaen sobre un mismo acusado. La prohibición de *bis in idem*, como ya hemos afirmado, se establece a partir de la perspectiva de la centralidad del individuo, como forma de limitar objetivamente la reacción sancionadora y protegerlo de la falta de coordinación del sistema que pueda redundar en inseguridad o desproporción en el ejercicio del *ius puniendi*. La «inmunización» frente a la regla prohibitiva mediante el argumento de la existencia de relaciones «especiales» podría fácilmente llevar a la aniquilación de la interdicción y la justificación de una gran cantidad de superposiciones, ya que los innumerables subsistemas normativos siempre encuentran su justificación en alguna relación de especialidad.

Las soluciones posibles para hacer respetar la prohibición de *bis in idem* en dichos casos son muy diversas, como veremos más adelante. Pasan tanto por la opción preclusiva/cronológica, como por las soluciones de ponderación de la primera pena en el momento de aplicación de la segunda (absorción, exasperación, descuento, *cumul plafonné*). Todas ellas, empero, exteriorizan formas de armonizar las discrepancias del sistema, a partir de la noción de su unidad.

En sintonía con este raciocinio, señala NIETO que, en la actualidad, existe un proceso de inexorable reducción del ámbito de aplicación de las llamadas relaciones de sujeción especial. La jurisprudencia está excluyendo una a una las situaciones que se venían considerando como tal. En definitiva, se trata de una creación del viejo Derecho imperial alemán (que también las denominaba de supremacía especial), que no respeta los derechos fundamentales ni la noción de reserva legal (como límite intrínseco a que se imponga un segundo castigo o, en otros términos, que se cree un nuevo castigo por la conjugación hermenéutica de dos enunciados y penas distintas). Por esta razón, se fueron acumulando críticas doctrinales que consideraban esta lógica incompatible con el Estado constitucional de Derecho⁴⁸⁵, lo que se ve reflejado en decisiones como la STC 234/1991, que reza: «La existencia de esta relación de sujeción tampoco basta por sí misma para justificar la dualidad de las sanciones. De una parte, en efecto, las llamadas relaciones de sujeción especial no son entre nosotros un ámbito en el que los sujetos queden despojados de sus derechos fundamentales o en el que la Administración pueda dictar normas sin habilitación legal previa. Estas relaciones no se dan al margen del Derecho, sino dentro de él y, por tanto, también dentro de ellas tienen vigencia los derechos fundamentales». De esta forma, admitir esta suerte de excepción convertiría la garantía en un «tigre de papel»⁴⁸⁶, dejando de proteger al individuo para convertirse en opción, convenientemente suprimible, en especial en momentos de opresión e inestabilidad política.

Respecto al tercer y último requisito, el de la «identidad de hechos», en línea con lo antes expuesto, consideramos que la identidad fáctica necesaria para configurar el *bis* ha de mirar los eventos efectivamente producidos en la realidad y no la descripción jurídica que se les dio, con la naturaleza y las tipificaciones prestadas por el Derecho. Como ya ha señalado PÉREZ MANZANO, «constituye un lugar común entre la doctrina procesalista sostener que el presupuesto para la apreciación de la prohibición de *bis in idem* es un hecho y no un crimen; de manera que la calificación jurídica del hecho es irrelevante de cara a afirmar la existencia de un objeto procesal idéntico y, por tanto, para desplegar sobre él el efecto de cosa juzgada. Esta restricción es lógica y adecuada a la protección del derecho, puesto que para conseguir un nuevo

⁴⁸⁵ NIETO, ob.cit., p. 226.

⁴⁸⁶ NIETO, ob. cit., p. 504.

enjuiciamiento, defraudando la eficacia del derecho fundamental, bastaría con formular una nueva acusación sobre los mismos hechos pero con una calificación jurídica distinto»⁴⁸⁷.

Aunque el Tribunal Constitucional español venga tratando con una cierta ambigüedad el concepto de «identidad de hechos», en la STC 154/1990, el Tribunal ya decidió que un mismo hecho —la privación a dos personas de su libertad ambulatoria⁴⁸⁸ (véase, en este caso, un mismo y único bien jurídico también)— aunque se haya utilizado para fundamentar diversos tipos penales a los que se subsumía, no podría dar lugar a la reiteración punitiva, con lo que se rechaza como criterio para aplicar la regla prohibitiva, la llamada «visión normativa de los hechos». En este sentido, consideramos acertadas las legislaciones que, a ejemplo de la vigente en Bélgica⁴⁸⁹, se atienen a los hechos, «con independencia de su calificación jurídica». Esto porque lo que se quiere, en último término, es la protección del ciudadano y sus actos, contra los excesos del sistema. Evidentemente, no sería una medida coherente con ese propósito situar el sistema (y la descripción jurídica de los hechos) como requisito para permitir la protección del particular. No se tiene en vista el ropaje jurídico que se dio a un determinado hecho, sino el propio hecho considerado en su esencia fenoménica.

Con ello, no se pretende realizar una defensa absoluta e incondicional de una visión «naturalista» del tema, pues, dentro de esta visión, el foco *exclusivo* del análisis de la identidad de hechos debe ser la conducta humana, *rigurosamente* delimitada a partir de parámetros espacio-temporales y sin tener en cuenta ningún otro criterio. Es decir, para los naturalistas, considerando que toda acción se consuma según un tiempo concreto, en un espacio geográficamente delimitado, dichas fronteras físicas deben considerarse de forma íntegra en la caracterización de los hechos.

Esto es así porque no se puede perder de vista que, en algunos casos, los elementos espacio-temporales se presentan insuficientes para revelar la unidad fáctica.

⁴⁸⁷ PÉREZ MANZANO, Mercedes, ob.cit., p. 89.

⁴⁸⁸ El Tribunal señaló: «La retención de dos personas por el recurrente ha sido considerada por el órgano de instancia constitutiva de dos tipos de delito y, en función de ello, de tipos distintos de condena».

⁴⁸⁹ El Código de Proceso Penal prohíbe la repetición de la persecución por los mismos hechos, «con independencia de su descripción legal» (art. 360).

Hay casos, como bien demuestra el Derecho penal, en los que entre la acción y el resultado transcurre un tiempo significativo y no por ello el conjunto de esos elementos deja de formar un todo único, un único hecho. Es lo que sucede, por ejemplo, en la caracterización del delito continuado, en el que es necesario que haya varios actos para que se produzca⁴⁹⁰.

Se trata de utilizar el análisis de la cuestión para comprender el concepto penal de «acción», que no puede dissociarse de una perspectiva finalista. Los actos humanos no pueden entenderse como modificaciones aleatorias en el mundo exterior. Toda acción humana, por lo general, se destina a la realización de un fin, que busca concretar un anhelo o un valor (acertado o equivocado, no importa) y, justamente por ello, solo puede comprenderse a partir del fin al que se destina. En este sentido, una acción puede estar integrada por varios actos. Estos no constituyen acciones, en sí mismos, sino parte de un todo. Cuando un sujeto —y tomamos prestado nuevamente el Derecho penal— dispara varias veces contra alguien que le es hostil y lo mata, cada uno de los disparos se considera uno solo en esa cadena que es la conducta. Los disparos son actos que forman la conducta del sujeto. Su conjunto integra una única acción, la de matar a alguien⁴⁹¹.

De esta forma, para caracterizar la «identidad de hechos», la prohibición de *bis in idem* debe tener en cuenta la circunstancia de que una eventual sucesión de actos conforma, teleológicamente, una única acción. Si el objetivo del axioma prohibitivo consiste, justamente, en evitar el exceso, considerar cada acto —de forma aislada y descontextualizada de su fin— como capaz de dar lugar a la reiteración punitiva, esto redundaría en la negación de la garantía de proporcionalidad que él traduce.

Véase que con ello no se puede confundir la existencia de múltiples *acciones* (o, conforme la terminología del TC, de múltiples «hechos»), que obviamente pueden dar lugar a múltiples penas, legítimamente, como sucede, por ejemplo, en el concurso real de delitos. Lo que la prohibición de *bis in idem* impide es la imposición de una doble o múltiple sanción de una acción que pueda considerarse única y no la duplicidad

⁴⁹⁰ Pérez Manzano, ob. cit. p. 90-91.

⁴⁹¹ GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal*. Niterói: Impetus, 2007, v.1, p. 591.

de castigos por acciones distintas e inconfundibles. De esta forma, la regla no contiene una prohibición general de la acumulación de castigos en cualquier circunstancia. No podría llegar a eso. El sujeto que comete dos infracciones absolutamente inconfundibles y autónomas, es evidente, debe responder por las dos, según la ofensa cometida en cada una de ellas, porque la segunda no tiene ninguna relación con la primera. Como bien señaló el TC español en la STC 94/1986, aludiendo a la prohibición de *bis in idem*, «el indicado principio no excluye el "castigo múltiple"», pero «el enjuiciamiento múltiple del mismo hecho, y esta es la posición que debe seguirse». De definitiva, el principio «es corrector del principio de tipicidad, que en su pura expresión positiva, no se ve vulnerado, en cuanto contempla las diversas sanciones».

En línea con esta orientación, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como explica BARJA DE QUIROGA, «viene a distinguir entre el concurso de infracciones y el concurso de normas con independencia de que los hechos hayan sido enjuiciados ante el mismo o ante diversos órganos (o Tribunales)». Y prosigue reconociendo que «cuando se trata de un concurso de infracciones no se violenta el principio *non bis in idem*, aunque ha de tenerse en cuenta el principio de culpabilidad. Por el contrario, cuando se trata de un concurso de normas la duplicidad sancionadora o de enjuiciamiento quebranta el principio *non bis in idem*. Si existe identidad esencial entre las normas, no ya la doble sanción sino el doble enjuiciamiento está prohibido por el principio *non bis in idem*, y ello, sin tener en cuenta prevalencia alguna de jurisdicción; esto es, sea cual sea el segundo órgano que siga el procedimiento o que dicte la segunda sanción»⁴⁹².

4. Breve noción de sanción

Una vez aclarado el sentido de los signos que conforman la locución *ne bis in idem*, debemos describir brevemente qué debe entenderse por sanción, pues no basta, para la perfecta comprensión del axioma, conocer los hechos, los sujetos y los fundamentos alrededor de los que la acumulación prohibida tiene lugar. Es necesario

⁴⁹² Ob. cit., p. 33.

indagar lo que, ontológicamente, se está acumulando, esto es, la naturaleza del castigo/pena y las razones por las que se otorga al Estado el derecho/deber de punir y se somete al infractor al imperio de esas reacciones punitivas.

En 1954, A. FLEW ya enunciaba una serie de criterios para definir el castigo: según el autor, este tiene que ser un mal o algo no placentero para quien lo sufre, infligido como motivo de una ofensa, a la persona que se supone ofensora, con base en la autoridad que confieren las instituciones contra cuyas normas se perpetró la ofensa⁴⁹³. De esta forma, se vislumbra la existencia de cinco elementos que definen la noción de castigo: 1) que se trate de un mal o algo no placentero; 2) dirigido a la víctima del mismo; 3) infligido como consecuencia de una ofensa; 4) a la persona que supone ofensora; 5) con fundamento y por la autoridad contra cuyas normas se cometió la ofensa⁴⁹⁴. A continuación analizaremos estos elementos.

En cuanto al primero, es interesante subrayar que el sufrimiento se incluye como parte esencial del concepto, no como algo incidental^{495 496}. Este rasgo característico distingue el castigo/sanción de otras medidas coactivas que pueda adoptar el Estado y que se podrían confundir con él. El dolor, el sufrimiento, el desagrado o el mal se imponen como *medio* para la realización de un *fin* (causar el arrepentimiento y prevenir, por la inhibición de los demás, frente a las posibles consecuencias —

⁴⁹³ FALCÓN y TELLA, María José y Fernando. Ob. cit., p. 21.

⁴⁹⁴ Según José María LAGO MONTERO: «Las sanciones. Son éstas las prestaciones, pecuniarias o no, que los administrados deben satisfacer como consecuencia de la comisión de infracciones tipificadas en las leyes que les sean imputables y en las que concurra un cierto grado de culpabilidad. Las sanciones, pecuniarias o no, deben tipificarse en la Ley» (LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 45).

⁴⁹⁵⁴⁹⁵ Según Jaime ANEIROS PEREIRA «la sanción tributaria es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito» (PEREIRA, Aneiros. *La Sanciones Tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 22).

⁴⁹⁶ «Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem. No caso da subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obrigada o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção). O titular da percepção, o sujeito ativo, pode ser particular ou pessoa política. No caso da multa legal é sempre o Estado ou pessoa sua. É o que ocorre com a multa tributária e também a com a multa penal» (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 19-20).

dolorosas— de sus actos, que se repita la infracción) y se caracterizan por la privación de un «bien», tomado el término en toda la extensión de su noción conceptual⁴⁹⁷.

A su vez, para lograr la finalidad que se propone, el bien ha de ser un bien «deseado». De este modo, debe tener un valor para quien se impone el castigo (segundo requisito). Por ello, se puede hablar de castigo objetivamente considerado y castigo subjetivamente considerado, ya que la representación individual del castigo desde la óptica del infractor puede hacer que determinadas acciones punitivas no las perciba/experimente como tales el ofensor o, incluso, que las experimente con una mayor o menor intensidad en función de las condiciones (físicas, mentales, financieras) del castigado. De esta manera, para caracterizarse y legitimarse como sanción, el castigo debe ser un mal infligido —y así percibido, al representar la pérdida de algo, objetiva y subjetivamente, valioso— a quien causó la ofensa.

Por otro lado, es evidente que el castigo solamente se concibe como reacción a la comisión de un acto ilícito, que se establece, por ende, como resultado de una ofensa (tercer requisito). Debe haber una acción u omisión previa. Su función —y la legitimación constitucional para su ejercicio— suponen el objetivo de *restablecer* el orden roto, *restaurar* el equilibrio del sistema y, en este sentido, la sucesión cronológica es fundamental. De lo contrario, habría que presuponer que se autoriza al Estado a infligir el mal, como un fin en sí mismo y no como un medio para buscar un fin. Por este motivo, tampoco se concibe el castigo impuesto a otro sujeto distinto de quien causó la ofensa (cuarto requisito), pues en caso contrario no se trataría de *reacción*.

Con relación al quinto y último requisito, que el castigo tenga soporte en la autoridad otorgada por las instituciones contra cuyas normas hayan sido violadas (suscitado por ellas), la sanción impuesta por quien no tenga competencia para hacerlo pierde su legitimación. El ejercicio del poder solamente es válido en la persona de quien ostenta la posibilidad de ejecutarlo (por ello, la conocida distinción que la doctrina realiza⁴⁹⁸ entre «competencia» y «poder», a los efectos de subrayar el carácter

⁴⁹⁷ «La pena es un daño que el Poder Público vincula a la conducta del sujeto, conducta que él reprueba. El poder tributario se sirve de la pena en provecho de las rentas del Estado: se reprueba determinada conducta como per judicial para las rentas y, en consecuencia, se la amenaza con una pena. Esta pena lleva el nombre de "pena fiscal" o "pena tributaria"» (MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*: parte especial: poder de policía y poder tributario. Buenos Aires: Depalma, 1950, v.2, p. 283).

⁴⁹⁸ Ya citados con anterioridad.

intrínsecamente limitado de la primera, pues es propia de las competencias, y no del poder, la característica de la limitación, dado que competencia solo existe en la medida en que es otorgada).

No obstante, es interesante señalar que la metodología del castigo implica otorgar a alguien —en este caso, el Estado— una autorización para infligir un mal. Se legitima a una autoridad, principalmente, para infligir el mal a otro. De esta forma, se puede decir que el mal nunca está *justificado*, desde el punto de vista moral. Lo que puede ser es que esté *excusado*, desde el punto de vista jurídico. La diferencia entre justificación y excusa está en que lo justificado es moralmente bueno, mientras que la conducta excusada es meramente no reprobable jurídicamente, aunque moralmente pueda serlo. Así, se concibe el castigo, no como un mal absoluto, sino un mal al servicio del bien. No obstante, para que se perciba (y legitime) de esta forma, debe observar los requisitos y ser proporcional.

En este sentido, debe: 1) atenerse a su finalidad; adoptar 2) medio idóneo y 3) necesario, además de 4) proporcional en sentido estricto. Respecto a la finalidad, se considera que el mandato otorgado por la sociedad para ejercer ese mal se da de forma teleológica, para lograr un resultado socialmente relevante, ya sea el de inhibir al propio autor de la ofensa de realizar otro ilícito, ya sea el de inhibir a los demás ciudadanos a entrar en la ilegalidad y, con ello, el desvío de esa finalidad vicia e invalida el propio acto⁴⁹⁹.

A su vez, el medio utilizado para imponer el castigo ha de ser idóneo, de forma que sea apto para lograr el fin pretendido y contribuir, de forma significativa, a su consecución. Debe existir una correspondencia lógica que revele consistencia en la metodología utilizada. Es decir, que sea *capaz de* (esto es, que posea los atributos necesarios para) lograr un determinado objetivo. Este juicio abarca desde un pronóstico teórico —que se revele como abstractamente viable, desde el punto de vista técnico,

⁴⁹⁹ «Regla 19. El fin que fundamenta la intervención legislativa en el derecho fundamental debe ser considerado como un fin legítimo, cuando no está prohibido explícita o implícitamente por la Constitución» (BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. 3.ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2007, p. 696).

racional, físico, sociológico— hasta un carácter empírico, suficiente para demostrar que, pragmáticamente hablando, la medida *tiende* a alcanzar la finalidad propuesta⁵⁰⁰.

Por otro lado, el requisito de «necesidad del medio» busca verificar si el remedio utilizado es el que se presenta como la alternativa menos gravosa para la consecución del objetivo. De este modo, indaga si no existiría otro medio, también eficaz, para lograrlo, pero que comprometiera menos los derechos fundamentales del particular. Hay que tener en mente que no se trata aquí de si la medida es necesaria, sino de si el medio, el instrumento utilizado para su ejecución, es necesario para lograr ese fin.

Por último, mediante la exigencia de «proporcionalidad en sentido estricto», se pretende verificar si la medida no es excesivamente gravosa para el afectado. De esta manera, se quiere descubrir si el sacrificio de los intereses individuales que produce dicha injerencia mantiene una relación razonable y proporcional con la importancia de los bienes, del interés estatal o colectivo que la medida salvaguarda. Se trata de una prohibición de exceso, que pone límites sustantivos al ejercicio del poder estatal y, en concreto, al *ius puniendi*, que debe ejercerse con aún más templanza pues representa un menoscabo, en alguna medida, de derechos fundamentales⁵⁰¹. La proporción en sentido estricto impide que la sanción se convierta en un acto de venganza, que inflija un mal desmesurado al ofensor, excesivo frente a la ofensa realizada y que, por esa razón, vea su legitimidad comprometida. En definitiva, un castigo exagerado no restablece el orden y rompe nuevamente el equilibrio al producir un nuevo e inconfundible sufrimiento, capaz de perpetuar la desestabilización del sistema⁵⁰².

⁵⁰⁰ «Según esta definición, el subprincipio de idoneidad impone dos exigencias a toda medida de intervención en los derechos fundamentales: en primer lugar, que tenga un fin constitucionalmente legítimo y, en segundo término, que sea idónea para favorecer su obtención» (BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador. 3.ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 693).

⁵⁰¹ Conforme AGUADO CORREA, Teresa. Ob. cit., p. 67 y sig.

⁵⁰² Esta es una de las cuestiones más difíciles en el Derecho sancionador. La correspondencia entre la importancia de la ofensa y la respuesta retributiva es muy difícil de definir.

5. Identidad ontológica del ilícito penal y el ilícito administrativo: la unicidad del *ius puniendi* y sus consecuencias

La lenta y sólida evolución del Derecho penal a lo largo de los siglos permitió construir un rígido y vasto sistema de control del ejercicio del *ius puniendi* del Estado en este campo, tanto en su aspecto sustantivo (mediante la elaboración de conceptos como la tipicidad, el dolo, la culpa, la imputabilidad, etc.), como en su aspecto procedimental (mediante el establecimiento de numerosas técnicas de protección del acusado en el contexto del debido proceso legal). Si bien, la historia relativamente reciente del Derecho administrativo sancionador es probablemente la responsable del hecho de que —a pesar de que esta rama del Derecho también trate del ejercicio del *ius puniendi* del Estado y, en consecuencia, se enfrente a sus límites y formas de control— sea elocuente la falta de herramientas jurídicas aptas para realizar dicha pretensión en este ámbito (especialmente en Brasil, donde, a diferencia de España, la doctrina y la jurisprudencia sobre el tema son incipientes, por no decir prácticamente inexistentes)⁵⁰³.

Los evidentes peligros de esta laguna, en contraste con la abundancia que se encuentra en el Derecho penal, ha generado la necesidad de cuestionar la efectiva existencia de una diferencia ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, que impida al Derecho administrativo sancionador tomar prestado parte de este aparato, beneficiándose de las construcciones sedimentadas en aquel (como forma para garantizar seguridad al administrado/ciudadano/contribuyente), en aquello que no son incompatibles. De hecho, cuando se observa el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado en uno y otro ámbito y se identifica que, en uno de ellos el ciudadano encontraba un amplio amparo en el Derecho para asegurar el ejercicio de sus garantías, mientras en el otro los instrumentos de protección eran prácticamente inexistentes, dicha reflexión se imponía, ya que la falta de un régimen bien definido para el ejercicio de las competencias, como suele ocurrir, constituye un campo fértil para que florezca el exceso, el abuso y el descontrol⁵⁰⁴.

⁵⁰³ Basta decir que el Derecho administrativo sancionador no se toma, en este trabajo, didáctica y metodológicamente, como disciplina académica.

⁵⁰⁴ En efecto, es imposible tratar, en el ámbito de un Estado de Derecho, republicano y democrático, el ejercicio de poder que no tenga barreras, en la justa medida en que convertiría el mandato popular

De las investigaciones que de ahí emanan derivó la constatación, en la actualidad ampliamente aceptada, de que, en rigor, no hay diferencia ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo⁵⁰⁵. Ambos pueden definirse como actos contrarios a la ley, frente a los que el Estado reacciona con el fin de restablecer el orden, mediante la imposición de un castigo. Lo que varía es, tan solo, el grado de intensidad (de la ofensa y su correspondiente castigo).

El ilícito penal se encuentra en el nivel más alto de la ilicitud, pues ataca los bienes jurídicos más importantes para la sociedad. Por su parte, el ilícito administrativo se refiere a ofensas a bienes jurídicos situados en niveles axiológicos de menor grado jerárquico. No obstante, la diferencia fundamental entre ambos se encuentra en el tipo de sanción de la que el Estado podrá servirse para restablecer el orden. En un caso, esta puede comprometer el bien más valioso para el ser humano, la libertad. En el otro, esta suerte de pena no se admite.

Sin embargo, el hecho es que en la actualidad numerosos ilícitos administrativos se consideran, al mismo tiempo, también ilícitos penales. De la misma forma, hay múltiples ejemplos de conductas que se caracterizaron como ilícito penal y que se han convertido en meras faltas o simplemente han dejado de considerarse ilícitas⁵⁰⁶. Esto demuestra que las posiciones del ilícito penal y el ilícito administrativo

otorgado para la fiel ejecución de determinadas atribuciones (en especial la de castigar) en puro arbitrio. Establecer un equilibrio entre las fuerzas del Estado y las garantías del particular, de modo que unas no se superpongan sobre las otras de forma depredadora, es una exigencia que se impone para que no se vacíe/aniquile, justamente, la fuente de todo poder (el pueblo). Toda la lógica de la organización estatal (perfilada por Montesquieu al establecer la división de poderes como mecanismo de contención recíproca), además, se pone al servicio de este fin.

⁵⁰⁵ «La vieja controversia acerca de las analogías y diferencias entre los ilícitos penales y administrativos parece estar resuelta desde hace algunos años en favor de su identidad sustancial, como manifestaciones ambas del ius puniendi del Estado, y cuya distinción no es apreciable desde una perspectiva ontológica sino en un plano puramente formal o cuantitativo» (GARCÍA GÓMEZ, Antonio. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002, p. 19).

⁵⁰⁶ Aquí es válida la advertencia de Vicente Oscar DÍAZ: «Si se pretende que la ley penal elimine la infracción fiscal, se acabará castigando cualquier incumplimiento de los deberes tributarios con graves penas de prisión, convirtiendo al fin y al cabo la ley represiva en un instrumento de terror tributario. En cambio, y en la hipótesis de transitar por un estado pleno de derecho, ello busca la limitación jurídica de la potestad punitiva antes que la prevención sin límites del delito» (DÍAZ, Vicente Oscar. *Criminalización de las infracciones tributarias*. [Buenos Aires]: Depalma, imp. 1999, p. 10-11).

son *intercambiables* y, en esta medida, revelan que no hay diferencia ontológica entre ellas, por lo que ambas son expresión del *ius puniendi* estatal^{507 508 509 510 511}.

⁵⁰⁷ Como explica NIETO, «si la existencia de una potestad sancionadora de la Administración sólo ha sido puesta en duda, entre nosotros, de forma ocasional, su legitimidad, en cambio, siempre ha sido muy controvertida. Tradicionalmente venía siendo considerada como una emanación de la Policía y desde allí se ha ido evolucionando hasta llegar a la tesis que hoy es absolutamente dominante, a saber: la potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad penal de los Jueces y Tribunales, forma parte de un genérico 'jus puniendi' del Estado (...)» (NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos, 4.ª ed., 2005, p. 85).

⁵⁰⁸ En la prácticamente vacía doctrina brasileña sobre el tema, encontramos un artículo de Paulo Roberto Coimbra SILVA, en el que defiende la posición aquí referida al señalar que, «a rigor, não se vislumbra qualquer razão convincente para justificar a aplicação isolada do ne bis in idem, de forma estanque, nos limites usualmente aceitos para cada um dos ramos do Direito em que se manifeste a potestade punitiva do Estado. Doutra margem, robustos fundamentos determinam a sua abarcante permeabilidade aos diversos ramos do Direito nos quais se vislumbra a possibilidade de uma manifestação do poder sancionador estatal. Com efeito, sua aplicação unívoca, simultânea e universal às normas jurídicas sancionadoras, independentemente de sua espécie ou natureza, revela-se imperativa para se evitarem punições excessivas, desproporcionais, inadequadas e desnecessárias. Essa conclusão prevaleceu em diversos ordenamentos jurídicos, tendo-se neles erigido diferentes soluções impeditivas à cumulação de sanções com idêntica função preponderante» (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio Ne Bis in idem e sua Vertente Substancial na Repressão ao Ilícito Fiscal. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, n.º 44, ano IX, p. 297, 2007).

⁵⁰⁹ «Efectivamente, las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica de la incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación. Efectivamente, las normas en que se definen las infracciones y se establecen las sanciones son de naturaleza "jurídico-penal", cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentren incorporadas» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. 2, p. 210-211).

⁵¹⁰ «Se suele afirmar en la doctrina penalista que las penas tienen una doble finalidad: preventiva, por un lado, y remuneratoria o aflictiva, por otro. Justamente en base a esta doble finalidad, puesta de manifiesto en el régimen jurídico propio, se diferencian las sanciones de carácter penal de las llamadas sanciones civiles, cuya finalidad es únicamente el resarcimiento del daño causado. En el Derecho penal tributario, según se ha tenido ya ocasión de exponer, las sanciones tienen un carácter y una finalidad semejantes a las propias de las penas. Esto se pone de manifiesto en el ordenamiento actualmente vigente en España en la específica regulación de las sanciones, la cual permite excluir, de modo absoluto, cualquier pretendido carácter indemnizatorio de las mismas. Así se deduce, en primer lugar, de la denominación empleada por el legislador al referirse a las sanciones» (PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972, p. 131).

⁵¹¹ En Brasil, Hugo de Brito MACHADO defiende esta posición: «A rigor não existe nenhuma diferença ontológica entre a pena criminal e a pena administrativa, embora as sanções que atingem a liberdade de ir e vir somente possam ser aplicadas pela autoridade judiciária. Realmente, não tem consistência a distinção, por muitos preconizada, que considera a gravidade do cometimento ilícito, ou da sanção correspondente. Existem ilícitos para os quais é prevista sanção pecuniária administrativa (multa a ser aplicada pela autoridade administrativa) que pode ter valor bem mais elevado do que o das sanções penais de natureza pecuniária (multas a serem aplicadas pela autoridade judiciária). O único critério válido, em nosso Direito positivo, para distinguirmos as sanções penais das sanções administrativas, é o da competência para a correspondente aplicação. E a única sanção que só pode ser classificada como penal, porque só pode ser aplicada pela autoridade judiciária, é aquela que consiste em restrição à liberdade de ir e vir, embora seja razoável sustentar-se também que as restrições a direitos pessoais em geral constituem também formas de sanção penal, vale dizer, sanção que só pode ser aplicada

Las diferencias son circunstanciales, por lo que las mismas infracciones pueden ocupar una u otra posición, en función de lo que se prevea legislativamente en un determinado contexto social o histórico⁵¹². Sin embargo, esto no supone que se altere su esencia^{513 514}. La modificación es del tópic, en razón del aumento o disminución de una determinada conducta en la escala de rechazo social. Las penas restrictivas de libertad se imponen a las conductas más graves y, para el cumplimiento de ese específico propósito, se crean reglas específicas, que puntualmente se destinan a lograr una mejor administración de dicha medida (dada la gravedad de sus términos)⁵¹⁵.

Sin embargo, este reglamento se distingue —y justifica— en la estrecha razón de las peculiaridades relativas a la imposición de esta suerte de pena. Además, ninguna razón se impone para que los principios, técnicas y garantías desarrollados en el contexto del Derecho penal no sean aplicables a todo el campo de manifestación del *ius*

pela autoridade judiciária» (MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 164).

⁵¹² Basta citar los ejemplos de las infracciones de tráfico, consumo de estupefacientes o adulterio y el cambio en su «clasificación» en los distintos países y diversos momentos históricos.

⁵¹³ «Naturalmente después de lo dicho en los capítulos precedentes, no es necesario dedicar una sola línea más para demostrar que lo que determina el diferente tratamiento de un tipo y otro de ilícitos no es ninguna clase de diferencia substancial entre ambos, sino tan solo la diferente valoración social de su gravedad, lo que determina que sólo aquellas contravenciones que en un momento histórico determinado se consideran más graves, son extraídas del ámbito administrativo y trasladadas al ámbito de la jurisdicción penal» (GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2004, p. 369).

⁵¹⁴ «1.º. La doctrina italiana, al clasificar las infracciones tributarias, se atiene a un criterio formalista, de escaso rigor conceptual. Los autores italianos piensan que las infracciones tributarias son de índole criminal cuando la ley las sanciona con una "pena" de las comprendidas en el Código penal, en tanto que son infracciones o ilícitos administrativos cuando la ley tributaria les impone una sanción específica, no comprendida en ninguna ley "penal". Esta distinción formal puede tener eficacia en el orden procesal y en el desenvolvimiento de la actividad administrativa, pero es irrelevante desde el punto de vista teórico, toda vez que la naturaleza de la infracción no procede lógicamente del "nombre" que se dé a la sanción, sino de la íntima naturaleza de aquélla. De ahí que la distinción entre multa y pena pecuniaria, a que se atiene la literatura italiana para distinguir las infracciones tributarias "penales" de las infracciones tributarias "administrativas", sea poco convincente» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. 2, p. 211-212).

⁵¹⁵ «La diferencia entre sanciones e infracciones penales e infracciones y sanciones administrativas es, pues, puramente formal. Se basa fundamentalmente en el órgano llamado a apreciarlas y aplicarlas. Si es un órgano judicial, la infracción y la sanción son penales. Si es un órgano administrativo, la infracción y la sanción son administrativas» (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español: derecho tributario, parte general (teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones)*. 24.ª ed. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, v. 2, p. 201).

puniendi estatal, en aquello que no se revelen incompatibles e incommunicables⁵¹⁶. En definitiva, en todo aquello que no se refiera a la privación de libertad, los mismos bienes y valores del hombre/acusado estarán en peligro y, en consecuencia, tendrán que respetarse los mismos derechos y garantías individuales.

Basta señalar que el Derecho penal también trabaja con otras formas de castigo que exacerban el ámbito de la privación de libertad, incluyendo penas de privación de derechos que, como conceptúa el artículo 43 del Código Penal brasileño, pueden incluir prestación pecuniaria, pérdida de bienes y valores, prestación de servicios a la comunidad o a entidades públicas, interdicción temporal de derechos y limitación de fin de semana. Como se sabe, las sanciones pecuniarias y restrictivas de Derecho están ampliamente representadas también en el Derecho administrativo (y tributario) sancionador. Por esta razón, el Tribunal Constitucional español ya ha reconocido que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad) y una muy retirada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (SS de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales».

Así, la prevalencia del Derecho penal sobre el Derecho administrativo sancionador, que supone la colonización de este por aquel, sin que sea a la inversa, se explica (y *debe ser*) por las siguientes razones: a) cronológica: el Derecho penal ya ha consolidado sus principios fundamentales, lo que no sucede con el Derecho administrativo sancionador. Por ello es lógico que el segundo se sirva de las experiencias del primero; además es imposible, al menos en este momento, la operación inversa; b) constitucional: los principios inspiradores del Derecho penal son progresistas, pues supone una garantía de los derechos de los individuos. Por ello es

⁵¹⁶ «En definitiva, la legislación alemana, fiel a su tradición, apuesta claramente por la aplicación de los principios penales al ordenamiento tributario sancionador, unificando incluso el tipo principal de defraudación cuyo alcance en uno y otro campo no se basa en la cuantía defraudada sino en la actitud dolosa o culposa del infractor. Al margen de ello, la responsabilidad subjetiva se ve claramente reforzada por la presencia en la mayor parte de los casos de negligencia grave como criterio de imputación subjetiva» (GARCÍA GÓMEZ, Antonio. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002, p. 35-36).

más acorde al espíritu democrático de la Constitución —y al Estado de Derecho— la igualación «por arriba» de ambos ordenamientos; c) dogmática: el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal convencional forman parte de una unidad superior —el Derecho punitivo del Estado, que hasta ahora se identificaba con el Derecho penal en sentido estricto—. En rigor, por lo tanto, cuando se imponen al Derecho administrativo sancionador los principios del Derecho penal no es porque se considere que este tiene una naturaleza superior, sino porque dichos principios son los únicos que se conocen —hasta ahora— como expresión del Derecho punitivo del Estado^{517 518 519}.

⁵¹⁷ NIETO, ob. cit., p. 168.

⁵¹⁸ «V — PRINCÍPIOS DO DIREITO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO

I. Identidade de princípios com o poder punitivo penal

Assim como a ciência jurídico-penal tem forjado — e esta é uma das grandes conquistas da ciência jurídica dos séculos XIX e XX — ‘uma teoria geral do delito’ que decompõe com especial rigor os distintos elementos dessa figura visando um aperfeiçoamento da exigência de uma justiça legalizada e personalizada, teoria que em sua melhor parte passou aos Códigos Penais em vigor, o Direito Administrativo desconhece uma criação semelhante sobre a infração legal determinante de uma sanção administrativa, assim como sobre esta mesma, desconhecimento que é extensível à legislação especial que define os poderes sancionadores da Administração. Deste modo, frente ao aperfeiçoamento dos critérios e dos métodos do Direito Penal, o Direito sancionador administrativo tem aparecido durante muito tempo como um direito repressivo primário e arcaico, onde continuavam tendo cabida as antigas e grosseiras técnicas da responsabilidade objetiva, do *versare in re illicita*, de hipóteses estimativas e não tipificadas legalmente das infrações sancionáveis, das provas por presunções, com traslado ao réu da carga de provar sua inocência, dos procedimentos sancionadores não contraditórios, de recursos em justiça condicionados à prévia efetividade da sanção, ou dos que possam resultar a surpresa da reformatio in pejus, da persistência imprescritível da responsabilidade, da ilimitação ou indeterminação das penas ou sanções, da não aplicação de técnicas corretivas, como a do concurso de delitos, ou de causas de exclusão da responsabilidade, ou da ação, ou da antijuridicidade, ou do sistema de atenuantes, de condenas condicionais, de reabilitação do culpado, etc. Sem hipérbole podemos dizer que o Direito Administrativo sancionador é um direito repressivo pré-beccariano.

Tal situação, apoiada na ausência de uma regulação legal destas matérias gerais e na simplicidade dos preceitos legais que atribuem poderes sancionadores à Administração (por exemplo: a infração dos preceitos legais e regulamentares em matéria de imprensa será sancionável em via administrativa, art. 66, LPI; as infrações de normas reguladoras da cinematografia, teatro e espetáculos em matéria da competência do Ministério de Informação e Turismo darão lugar à correspondente responsabilidade administrativa, que se tornará efetiva mediante a imposição de alguma das seguintes sanções, art. 1 da Lei de 22.7.67; etc.) tem sido corrigida ultimamente por uma firme doutrina jurisprudencial, que figura com justiça entre as melhores reações de nosso contencioso-administrativo, embora lhe falte chegar ainda a suas últimas conseqüências. Esta doutrina jurisprudencial tem estabelecido que essa vasta ausência na legislação de uma "parte geral" das infrações e sanções administrativas não pode ser interpretada como uma habilitação à Administração para uma aplicação arbitrária e grosseira de suas faculdades repressivas, senão que se trata de uma lacuna que deve integrar-se necessariamente com as técnicas próprias do Direito Penal ordinário» (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 890-891).

⁵¹⁹ «O nexo entre os dois problemas foi quase sempre deixado de lado. Mas não faltam à melhor literatura jurídica alusões à necessidade de um seu estudo comum. Por exemplo, em Sistema de Savigny lê-se este trecho, que me parece muito significativo: "...o conjunto das fontes de direito... forma um todo, que está destinado à solução de todas as questões surgidas no campo do Direito. Para corresponder a tal finalidade, ele deve apresentar estas características: unidade e completude... O procedimento ordinário consiste em tirar do conjunto das fontes um sistema de direito... Falta a unidade, e então trata-se de remover uma

La consecuencia más relevante derivada de admitir la identidad ontológica entre los ilícitos penal y tributario, por lo tanto, consiste en el reconocimiento del influjo de los principios (y técnicas que derivan de él) del Derecho penal en el ámbito del Derecho sancionador tributario^{520 521}. Salvo, por ende, los casos de absoluta especificidad, en los que determinado principio se establece o configura para operar exclusivamente en esa rama del Derecho —por circunstancias o características que le son propias y singulares— parece verdad que habrá de reconocerse que, siempre que las

contradição; falta a completude, e então trata-se de preencher uma lacuna. Na realidade, porém, essas duas coisas podem reduzir-se a um único conceito fundamental. De fato, o que tentamos estabelecer é sempre a unidade: a unidade negativa, com a eliminação das contradições; a unidade positiva, com o preenchimento das lacunas"» (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.^a ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 116-117).

⁵²⁰ «Afirmada la identidad substancial entre la infracción tributaria y el ilícito penal, es inevitable entender que también en el campo de las sanciones, el derecho sancionador administrativo debe aparecer inspirado por los principios de este orden que rigen en el campo penal» (GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2004, p. 354).

⁵²¹ «Puede concluirse, en consecuencia, que las infracciones tributarias son ilícitos de naturaleza análoga a las penales. Los preceptos que regulan dichas infracciones son preceptos de carácter punitivo, semejantes a los que regulan las infracciones penales. La única diferencia estructural entre las infracciones tributarias y las figuras penales se sitúa en el terreno formal, pero no en el sustancial. Según se ha dicho repetidas veces, la importancia de la conclusión que se acaba de señalar se manifiesta no solamente en el terreno teórico o de la sistemática, sino en el ámbito práctico: la calificación de las infracciones y sanciones tributarias como instituciones sustancialmente penales trae consigo la consecuencia de que en la aplicación de las normas que rigen dichas instituciones deben ser tenidos en cuenta los principios propios de la aplicación de las normas penales. De hecho, ésta es la cuestión que se halla en la base del problema de calificación tratado en las páginas anteriores. La doctrina que admite la identidad sustancial entre las infracciones y sanciones tributarias y las figuras penales postula igualmente la aplicación de los principios jurídico-penales a la materia del derecho sancionador tributario. De igual manera la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Económico-Administrativo Central ha reconocido la vigencia de los mencionados principios en la aplicación e interpretación de las normas referentes a este ámbito.

Entre los principios a que se hace referencia pueden citarse los siguientes:

- 1) Principio de la ley más favorable. Se trata, como es sabido de una regla o criterio que supone una derogación al principio general de exclusión de la retroactividad, típico del Derecho penal. Según el principio mencionado, cuando en el momento de recaer una decisión sobre un hecho determinado, la normativa vigente, aunque emanada con posterioridad a la realización del hecho, sea más benigna que la que se encontraba vigente en dicho momento, debe ser aplicada dicha normativa, más beneficiosa para el reo. Se trata, en definitiva, de la admisión de la retroactividad "in bonam partem". La jurisprudencia española ha reclamado la aplicación de dicha regla al derecho sancionador tributario en numerosas ocasiones.
- 2) Principio de interpretación restrictiva. También ha sido reclamada su aplicación por la Jurisprudencia en base al carácter represivo de las normas que regulan la materia objeto de nuestro análisis. La aplicación más saliente de este principio es la que se plasma en la máxima "in dubio pro reo". Igualmente existen decisiones jurisprudenciales que admiten la aplicación de dicho criterio interpretativo en el terreno del Derecho sancionador tributario.
- 3) Principio de exclusión de la analogía en la aplicación de las normas. Se trata de una regla derivada directamente del principio de tipicidad. Hay que señalar, por otra parte, que sí se admite la llamada analogía "in bonam partem" o en beneficio del inculpado» (PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972, p. 26-28).

premisas epistemológicas o axiológicas de un determinado principio sean aplicables al Derecho sancionador como un todo, no habrá razón para impedir esa comunicación.

Además, los principios se caracterizan, justamente, por su trascendencia positiva. A diferencia de las reglas o límites objetivos, no dependen de una inserción formal legislativa para poder considerarlos aplicables. La aplicabilidad de un principio se da por razones de *congruencia*, esto es «coincidencia o correspondencia de carácter o calidades»⁵²². Al funcionar en pro de la protección de determinados valores, incidirá toda vez que esos valores puedan verse comprometidos⁵²³.

Asimismo, sería un contrasentido admitir que al Derecho administrativo sancionador se le otorgaran instrumentos de castigo más severos que los del Derecho penal —pues eso equivale a la falta de garantías y límites—, cuando se sabe que los bienes jurídicos que intenta proteger este último, por definición, se sitúan en niveles más elevados en la escala axiológica social (por lo que merecen un grado de represión y severidad mayor en el tratamiento). En concreto, respecto a la prohibición de *bis in idem*, ninguna razón justifica que un mero ilícito administrativo pueda verse alcanzado por el ejercicio acumulativo del *ius puniendi*, mientras que al delincuente se le asegure la certeza de que esto jamás podrá suceder, en el ámbito interno o internacional. Por último, la prohibición de *bis in idem* es una garantía que interesa al Derecho sancionador como un todo, sin restricción de forma o lugar, en la justa medida en que su foco se encuentra en el individuo y la necesidad indistinta de observancia del uso equilibrado del poder de castigar.

A esta lógica se suma la circunstancia de que el Derecho penal se entregó, en lo que se refiere a la imposición de la pena y la administración del proceso, al Poder Judicial, ámbito sabidamente más independiente y capacitado para el control de los límites del ejercicio del *ius puniendi*. Por el contrario, la sanción administrativa, con frecuencia, la imponen técnicos sin formación jurídica, en el seno de un procedimiento sencillo o incluso simple, en el que hay un mayor riesgo de infringir las garantías

⁵²² En la definición del diccionario Houaiss. Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa, versão 3.0.

⁵²³ «La admisión de la tesis defendida con lleva una consecuencia práctica de gran importancia: la aplicabilidad de los principios generales del Derecho Penal para suplir las lagunas de las normas reguladoras de las infracciones tributarias» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.^a ed. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993, p. 404).

fundamentales del acusado. En efecto, nadie osará decir que la observancia de la amplia defensa, del principio de contradicción, de la doble instancia, de la presunción de inocencia, del debido proceso, de la proporcionalidad y del tipo como límite del castigo se dan de forma más eficaz en el de procedimiento administrativo que en el contexto de un proceso judicial. No obstante, dichas garantías, justo por constituir derechos fundamentales (y, por lo tanto, ser indisociables de la condición humana), tienen su influjo en el Derecho administrativo sancionador justificado —en lo que no sean incompatibles— no solo por un imperativo *técnico* —ante su falta en esta rama— sino por imperativo de Justicia⁵²⁴.

6. Principios y técnicas de Derecho penal y la prohibición de *bis in idem*

El Derecho penal dedica todo un capítulo a no punir dos veces el mismo hecho, en el supuesto en que dos (o más) leyes tipifiquen y sancionen una única acción. De ello trata el concurso de normas. Además, dedica todo un capítulo a la técnica de superposición de penas, cuando de una misma acción resulten dos o más delitos. De ello trata el concurso ideal de delitos.

Sin embargo, el Derecho sancionador tributario brasileño desconoce por completo estas técnicas, de forma que se halla, en el estado actual de desarrollo de la doctrina y la jurisprudencia, desprovisto de cualquier sistema eficaz de control/reglamento en lo que se refiere a la práctica (común) de superposición de sanciones. Tanto las soluciones hermenéuticas dadas para el concurso de normas por los principios de especialidad, subsidiariedad, consunción y alternatividad, como las respuestas dadas al concurso ideal de delitos por las técnicas de exasperación,

⁵²⁴ «Todo conjunto harmônico de regras positivas é apenas o resumo, a síntese, o substratum de um complexo de altos ditames, o índice materializado de um sistema orgânico, a concretização de uma doutrina, série de postulados que enfeixam princípios superiores. Constituem estes as diretivas idéias do hermeneuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica. Se é deficiente o repositório de normas, se não oferece, explícita ou implicitamente, e nem sequer por analogia, o meio de regular ou resolver um caso concreto, o estudioso, o magistrado ou funcionário administrativo como que renova, em sentido inverso, o trabalho do legislador: este procede de cima para baixo, do geral ao particular; sobe aquele gradativamente, por indução, da idéia em foco para outra mais elevada, prossegue em generalizações sucessivas, e cada vez mais amplas, até encontrar a solução colimada» (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 295).

absorción, descuento y *cumul plafonné* (acumulación tope) les son ilustres desconocidas, a diferencia de lo que sucede en España, donde la doctrina ya ha tratado de llevar dichas conquistas del Derecho penal al seno del Derecho administrativo sancionador, como forma de otorgar eficacia a la prohibición de *bis in idem*.

El Derecho sancionador tributario brasileño ignora, además: 1) que existan diferencias conceptuales entre acto y acción; 2) que la realización de la conducta-medio sea imprescindible para la realización de la conducta-fin; 3) que condiciones espacio-temporales puedan revelar unidad a una sucesión aparentemente incomunicable de ilícitos; y, por último 4) que no se puedan considerar agravantes las circunstancias que califican/definen el delito. No obstante, todos estos conceptos son de extrema relevancia para la correcta aplicación de la prohibición de *bis in idem* y la maximización de su eficacia.

Trataremos de cada uno de estos temas en los apartados siguientes, apoyándonos en ellos para construir una teoría para la prohibición de *bis in idem* en el ámbito sancionador tributario brasileño. Intentaremos, apoyándonos en la rica experiencia doctrinal y jurisprudencial española, reunir —y, en la medida de lo posible, lapidar— los elementos de que, en la actualidad, necesita el axioma para poder llegar a un efectivo mecanismo de protección.

6.1 Concurso aparente de normas y prohibición de bis in idem

Como señala NIETO en su excelente *Derecho administrativo sancionador*, la teoría del concurso de leyes aborda la situación en la que dos leyes tipifican y sancionan una misma acción. Es verdad que, en un plano abstracto, se podría pensar que, al haber dos normas tipificadoras válidas, deberían aplicarse ambas, ya que la misma acción constituye dos o más delitos. No obstante, es más lógico suponer que la duplicidad normativa sancionadora es consecuencia de la incoherencia o descoordinación de la legislación que agrava sin fundamento la posición del autor/acusado y, en cualquier caso, la mentalidad moderna rechaza este criterio/resultado. Precisamente la prohibición de *bis in idem* permite bloquear la superposición de sanciones que se considera injusta,

operando, definitivamente, como una válvula de seguridad o mecanismo corrector de deficiencias normativas⁵²⁵.

Como señala la doctrina penal de forma pacífica, el concurso de normas siempre se tiene como *meramente aparente*, ya que, en las situaciones en las que una determinada conducta ilícita pueda encuadrarse en diversas disposiciones de la ley penal, solo será aplicable una de esas disposiciones. Dicha constatación deriva de la comprensión de que el sistema jurídico es ordenado, coordinado y armónico. Ordenado porque se dispone de forma organizada; coordinado porque está concatenado e interconectado; y, armónico porque combina sus elementos para lograr la concordia y la ausencia de conflictos^{526 527}. De este modo, una de las dos normas aparentemente en conflicto debe aplicarse de forma exclusiva.

⁵²⁵ Según el autor: «La teoría del concurso de leyes aborda una situación en la que dos leyes tipifican y sancionan una misma acción. Ciertamente es, desde luego, que en un plano abstracto podría pensarse que, puesto que hay dos normas tipificadoras válidas, habría que aplicar ambas, ya que la misma acción constituye dos o más delitos; pero es más lógico suponer que, de ordinario, la duplicidad normativa sancionadora es consecuencia de una incoherencia o descoordinación de la legislación que agrava sin fundamento la posición del autor y, en cualquier caso, la mentalidad moderna rechaza este criterio. Pues bien, es cabalmente la regla de non bis la que permite bloquear la superposición de sanciones que se considera injusta, operando en definitiva como una válvula de seguridad o mecanismo corrector de deficiencias normativas» (Ob. cit., p. 517).

⁵²⁶ «El sistema supone una ordenada relación entre cosas o entre las partes de un todo, relación que permite que el conjunto así formado contribuya a determinado objeto o función. Se trata, pues, de una coordinación interna que se refiere a la situación de las partes en el sistema, y que cuando se refiere a elementos de la vida jurídica —normas, principios, actos— muestra la existencia de amplios grupos o categorías polarizados en torno a funciones de tipo bastante general. De ahí que en la exposición de las disciplinas el prurito sistematizador no deba llevar a los autores —como con harta frecuencia ocurre— a la aberración que consiste en sustituir el sistema interno y real de las cosas por un sistema externo y artificial, con lo que sólo consiguen mostrar un ingenio estéril y llenar de confusión la mente de los lectores menos avisados. El esfuerzo sistematizador debe, por el contrario, afanarse por "descubrir" esa coordinación interna, que constituye un ingrediente inexcusable de la vida jurídica, poniéndola de manifiesto en sus líneas fundamentales, sin minimizarla confundiéndola con rígidas y prolijas clasificaciones de elementos accesorios o secundarios, que muchas veces ocultan, con su inevitable farrago, la arquitectura de la disciplina» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. 2, p. 222).

⁵²⁷ «No capítulo anterior falamos da unidade do ordenamento jurídico, e mostramos que se pode falar de unidade somente se se pressupõe como base do ordenamento uma norma fundamental com a qual se possam, direta ou indiretamente, relacionar todas as normas do ordenamento. O próximo problema que se nos apresenta é se um ordenamento jurídico, além de uma unidade, constitui também um sistema. Em poucas palavras, se é uma unidade sistemática. Entendemos por "sistema" uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem. Para que se possa falar de uma ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si. Quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação» (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.^a ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 71).

Para ello, el hermeneuta deberá pautar su actividad considerando los siguientes principios:

- a) Especialidad.
- b) Subsidiaridad.
- c) Alternatividad.

La utilización de estos postulados exegéticos en el contexto del Derecho sancionador tributario se ampara en el artículo 108 del Código Tributario, que permite recurrir a la analogía y los principios de Derecho público, en defecto de disposición expresa sobre el tema en la legislación tributaria^{528 529 530}. De la misma forma, si se trata de principios que buscan garantizar la observancia de la prohibición de *bis in idem* y, por tanto, su objeto es proteger al acusado, con relación a la caracterización legal de la infracción, la naturaleza y determinación de la pena aplicable, la observancia de dichos postulados es incluso un imperativo frente a los que preceptúa el artículo 112 del CTN^{531 532}.

⁵²⁸ Art. 108. En caso de silencio en la ley, la autoridad competente para aplicar la legislación tributaria utilizará sucesivamente, en el orden siguiente: I - la analogía; II - los principios generales de Derecho tributario; III - los principios generales de Derecho público; IV - la equidad. § 1.º El uso de la analogía no podrá dar lugar a la exigencia de tributo no previsto en ley. § 2.º El uso de la equidad no podrá dar lugar a la dispensa del pago del tributo debido.

⁵²⁹ «Na mesma seção em que pretendeu cuidar da interpretação, o Código Tributário Nacional edita preceito sobre a integração da legislação tributária, ao dispor, no art. 108, que, na ausência de disposição expressa, o aplicador da lei tributária deve utilizar, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, e a equidade.

Trata-se de preceito que busca orientar o aplicador da lei (não só a ‘autoridade competente’, como registra o texto, mas qualquer pessoa a quem incumba identificar o direito aplicável a determinada situação) sobre como proceder diante da lacuna da lei (‘ausência de disposição expressa’), quando, é óbvio, a situação demandar uma solução legal.

Não cremos que assista razão a Aliomar Baleeiro quando afirma que ‘o dispositivo se refere à autoridade administrativa, parecendo alcançar só os agentes do Fisco’. Não obstante a literalidade do artigo, não faria sentido que o Fisco estivesse adstrito a aplicar a lei de uma maneira, e o contribuinte ou o juiz devesse (ou pudesse) aplicá-la de modo diverso. Assim, há de se interpretar o preceito indo além de sua literalidade, vendo nele uma norma dirigida a qualquer pessoa a quem incumba interpretar e aplicar a lei» (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 236).

⁵³⁰ «Ademais, lembra Ricardo Lobo Torres que a enumeração do art. 108 não é taxativa, lembrando que a plenitude da ordem jurídica é buscada também com os argumentos a contrario sensu e a fortiori, e com os princípios gerais de direito (não apenas com os de direito tributário ou direito público, referidos no dispositivo)» (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 237).

⁵³¹ Art. 112. La ley tributaria que define infracciones, o conmina penas, se interpretará de la forma más favorable al acusado, en caso de duda sobre: I - la caracterización legal del hecho; II - la naturaleza o las

De hecho, no hay regla expresa sobre el concurso ideal en el Derecho tributario sancionador brasileño; no se trata tampoco de analogía que implique dispensar el pago de tributo debido (dado que no se trata de tributo, sino de multa, que es su opuesto conceptual), lo que impediría recurrir a la analogía en los términos del § 1.º y del párrafo introductorio del artículo 112. Por el contrario, mediante los criterios interpretativos antes referidos, se permite que el intérprete pueda, en perfecta sintonía con la «interpretación más favorable», rechazar la aplicación de una segunda o tercera norma destinada a punir el mismo hecho, con lo que se evita que se produzca el *bis in idem* prohibido. Por lo tanto, no se trata de declarar la inconstitucionalidad o ilegalidad de una determinada sanción, sino de integrar⁵³³ la legislación de forma racional, para solventar eventuales colisiones que pongan en peligro la armonía del sistema como consecuencia del conflicto entre disposiciones que, en apariencia, se superponen⁵³⁴.

circunstancias materiales del hecho o la naturaleza o extensión de sus efectos; III - la autoría, imputabilidad o punibilidad; IV - la naturaleza o determinación de la pena aplicable.

⁵³² «As normas da cabeça do art. 112, e seus vários incisos, são na verdade meramente explicitantes do que se haveria de entender, mesmo sem elas, em face da Teoria Geral do Direito e dos princípios em que se inspira o direito punitivo» (MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 185).

⁵³³ La ausencia de disposición expresa, que propicie la búsqueda por la norma aplicable en las situaciones no reguladas expresamente constituye un problema de integración, como demuestra BERLIRI: «El problema de la interpretación de la ley consiste en determinar lo que el legislador ha querido y lo que ha dicho a través de una determinada norma legal, es decir, en delimitar los casos regulados expresamente con esa determinada disposición. Por tanto, es un problema que presupone la existencia de una determinada norma: la que ha de ser interpretada. Por el contrario, el problema de la integración de la ley consiste en buscar qué norma debe aplicarse a un caso que el legislador no ha regulado expresamente, lo cual supone, en consecuencia, la falta de una específica norma jurídica, una laguna de la ley que debe ser integrada, por lo cual, y con razón, se habla también de descubrimiento integrativo de normas (MESSINEO). Y como este problema, al menos en nuestro Derecho, se resuelve sobre la base de la analogía, o lo que es lo mismo, aplicando al caso no previsto la norma dictada para el caso con el que aquél presenta mayor afinidad, se designa también como el problema de la aplicación analógica de la ley, o también, sobre todo en el pasado, de la interpretación analógica, expresión ésta manifiestamente impropia, toda vez que induce a confundir el problema de la interpretación con el de la integración, que son netamente distintos y, en cierto sentido, totalmente antitéticos» (BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, v. 1, p. 91).

⁵³⁴ Aún así, conviene referir que desde el punto de vista de muchos autores, entre los que se encuentra Alberto XAVIER, también la Administración está obligada a reconocer la inconstitucionalidad de un acto legal, ya que no debe obediencia a la ley, sino, según HAURIU, al «bloque legal», dentro del que se incluye la Constitución, con su supremacía jerárquica: «Logo – e a conclusão parece impor-se com inevitabilidade silogística – se a Administração Pública deve obediência ao ‘bloco de legalidade’, do qual a Constituição é o vértice supremo, essa mesma Administração estaria desrespeitando tal bloco se aplicasse, por sua livre e espontânea iniciativa, uma lei inconstitucional» (XAVIER, Alberto. *Principios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 96).

Como ya decidió el Tribunal Supremo español, la aplicación de una única norma no necesita de previsión expresa «puesto que resulta de la naturaleza misma de las cosas y del principio siempre latente en el derecho punitivo de *non bis in idem*, al que repugna castigar dos veces los actos que por estar en la misma línea de ataque al bien jurídico protegido se refunden en la acción culminante y de más entidad penal»⁵³⁵. En definitiva, NIETO anota, refiriéndose a los criterios de especialidad, subsidiariedad y alternatividad, que «a mi juicio, estos tres criterios valen también para el Derecho administrativo sancionador cuando se trata de un concurso de normas intraordenamental, es decir, cuando son dos leyes del Ordenamiento jurídico administrativo»⁵³⁶.

Pasemos a ellos⁵³⁷.

6.1.1 Especialidad

Según el principio de especialidad, la norma especial excluye la aplicación de la norma general. Se trata de una regla secular de hermenéutica, que se expresa en los aforismos latinos «*lex specialis derogat generali*», «*semper specialia generalibus insunt*» y «*generi per speciem derogantur*». La existencia de una nota adicional que delimite con más precisión la conducta hace que una determinada norma se identifique más con el caso concreto, por lo que se da preferencia a su aplicación. Aunque ambas normas —general y especial— se subsuman al caso, se entiende que hay una mayor relación de pertenencia entre hecho y supuesto en la norma especial, de donde se infiere su prevalencia en el aparente conflicto.

Un ejemplo de esta situación lo cita la doctrina al comparar los delitos de homicidio e infanticidio.

El artículo 121 del Código Penal brasileño, prevé el delito de homicidio en los términos siguientes:

⁵³⁵ STS de 21 de junio de 1976 (Sala 2.ª; Ar. 3120).

⁵³⁶ Ob. cit., p. 518.

⁵³⁷ Ya adelantamos que volveremos sobre este tema al tratar, de forma más específica, las sanciones que recoge el ordenamiento brasileño.

Homicidio simple

Art 121. Matar a alguien:

Pena: reclusión, de seis a veinte años.

El delito de infanticidio, a su vez, se describe en el artículo 123:

Infanticidio

Artículo 123. Matar, bajo la influencia del estado puerperal, al propio hijo, durante el parto o inmediatamente después:

Pena: detención, de dos a seis años.

Por lo tanto, el homicidio se produce cuando el agente causa la muerte a una persona. A su vez, en el infanticidio, aunque también se trate de matar a alguien, determinados elementos presentes en el tipo penal del artículo 123 del Código Penal brasileño hacen que, si están presentes, el hecho deje de incluirse en el artículo 121 de dicho título legal para subsumirse en otro tipo, que precisamente contempla matar al propio hijo, bajo la influencia del estado puerperal. Así, si una parturienta, al dar a luz a su hijo, sin que medie perturbación psíquica causada por su especial condición, desea, simple y llanamente, provocarle la muerte, responderá por el delito de homicidio. Pero, si durante el parto o justamente después, bajo la influencia del estado puerperal, causa la muerte del propio hijo, no responderá por la infracción en concepto de homicidio, sino por infanticidio, puesto que las circunstancias que definen esta última figura delictiva la convierten en una figura especial con relación al homicidio⁵³⁸.

De este modo, se dice que una norma penal incriminadora es especial con relación a otra, general, cuando posee en su definición legal todos sus elementos típicos y algunos más, de naturaleza objetiva o subjetiva, denominados especializantes o diferenciadores, por lo que presenta un *minus* o un *plus* de severidad. «Afasta-se, desta forma, o *bis in idem*, pois o comportamento do sujeito só é enquadrado na norma

⁵³⁸ GRECO, Rogério. Ob.cit., p. 30

incriminadora especial, embora também descrito na geral. (...) O tipo fundamental é excluído pelo *qualificado* ou *privilegiado*, que deriva daquele»^{539 540}.

Como señala García ALBERO, «desde un punto de vista lógico, la relación subyacente es la de inclusión o subordinación»⁵⁴¹. Según este autor, «la relación de especialidad se decide fácilmente con el auxilio de la técnica de sustracción (*substraktionstechnik*). Se trata de formular un juicio hipotético negativo, en el que se suprime mentalmente la existencia del delito específico. Cuando suceda entonces que todo hecho sin excepción de los allí contemplados es susceptible de ser calificado con arreglo al precepto general, ha de afirmarse la relación de especialidad»⁵⁴².

En el contexto del Derecho sancionador tributario, la especialidad constituye uno de los métodos más eficaces de asegurar la aplicación de la prohibición de *bis in idem*, respecto a las innumerables sanciones pecuniarias existentes (aunque en Brasil se utiliza poco o nada en este campo), cuyos enunciados, con frecuencia, se superponen a partir de la descripción de una misma y única conducta, con mayor o menor grado de especificidad. Esto es lo que se demostrará cuando tratemos de las sanciones concretas.

6.1.2 Subsidiariedad (y su especial relevancia para sancionar el incumplimiento de las obligaciones accesorias como expresión de la prohibición de *bis in idem*)

En lo que respecta a la subsidiariedad, la norma subsidiaria funciona, conforme a la clásica expresión de HUNGRÍA, como un «soldado de reserva». La norma se aplica, salvo si es aplicable otra más grave, de modo que se manifiestan grados de violación del mismo bien jurídico. Cuando es expresa, la propia ley realiza la salvedad,

⁵³⁹ JESUS, Damasio de. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 19.^a ed., 1995, p. 95.

⁵⁴⁰ Otro ejemplo de especialidad sería, por ejemplo, el robo con resultado de muerte, que es especial con relación al homicidio cualificado por la conexión teleológica (art. 121, § 2.º, V). Esto es así porque, mientras uno de los delitos se refiere a la comisión de homicidio «para asegurar la ejecución de otro delito», genéricamente, el tipo robo con resultado de muerte especialmente prevé, en el artículo 157, § 3.º, el delito de muerte con el fin específico de robar.

⁵⁴¹ GARCÍA ALBERO, Ramón. *Non Bis in idem Material y Concurso de Leyes Penales*. Barcelona: Cedecs, 1995, p. 321.

⁵⁴² GARCÍA ALBERO, Ramón. ob. cit, p. 322.

poniendo en evidencia la relación de subsidiariedad. Es lo que se desprende del artículo 132 del Código Penal, cuando tipifica el delito de peligro:

Peligro para la vida o salud de otro

Artículo 132. Exponer la vida o la salud de otro a un peligro directo e inminente:

Pena: detención, de tres meses a un año, si el hecho no constituye un delito más grave.

Párrafo único. La pena se incrementa de un sexto a un tercio si la exposición al peligro de la vida o la salud de otro resulta del transporte de personas para la prestación de servicios en establecimientos de cualquier naturaleza, con incumplimiento de las normas legales. (Incluido por la Ley n.º 9.777, de 29.12.1998)

Como puede verse, la pena aplicable al delito de peligro para la vida o salud de otro será aplicable, si el hecho no constituye un delito más grave. Esto es así porque el delito de peligro trata de una situación en la que el riesgo de daño es meramente potencial, de forma que ha de ceder paso ante la situación en la que efectivamente se produzca un daño⁵⁴³. Como explica la doctrina «habitualmente se define la relación de subsidiariedad en sentido formal. Se señala, de este modo, que un precepto está en relación de subsidiariedad cuando como medio auxiliar o "tipo de recogida", para el caso en que no resulte aplicable el tipo principal»⁵⁴⁴.

No obstante, la subsidiariedad es tácita cuando, aunque la ley guarde silencio al respecto, se pueda deducir el carácter subsidiario de la disposición frente a otra más grave que la comprenda y absorba. De esta forma, la norma subsidiaria presenta parte de la conducta comprendida en la norma reguladora de la infracción más grave.

A modo de ejemplo, el artículo 311 del Código de Circulación brasileño prohíbe la conducta de circular a una velocidad incompatible con la seguridad en las

⁵⁴³ GRECO, Rogério. Ob. cit., p. 30.

⁵⁴⁴ GARCÍA ALBERO, Ramón. ob. cit., p. 333.

cercanías de colegios, hospitales, estaciones de embarque y desembarque de pasajeros, plazas pequeñas o donde haya un gran movimiento o concentración de personas, de forma que se genere peligro de causar daño. No obstante, si la persona realiza dicha conducta y atropella a alguien, provocando su muerte, su responsabilidad no se fundamentará en dicha disposición, sino que responderá por el delito de homicidio culposo. El delito de daño excluye, por lo tanto, el delito de peligro⁵⁴⁵. Como explica GARCÍA ALBERO: «En ocasiones, sin embargo, el carácter subsidiario de un precepto se deduce de la interpretación del sentido y fin de éste en conexión con el tipo principal. Se habla entonces de subsidiariedad tácita»⁵⁴⁶.

En el contexto del Derecho tributario sancionador, el cumplimiento del principio de subsidiariedad tiene importantísimas consecuencias, con relación a las sanciones impuestas por incumplimiento de las obligaciones accesorias, cuando se produce también la infracción material de la legislación tributaria. En efecto, en los términos del CTN, el objeto de las obligaciones accesorias son «las prestaciones, positivas o negativas, previstas en la legislación, en interés de la recaudación o gestión de los tributos» (artículo 113, § 2.º), de lo que se deduce que las obligaciones accesorias, como su propio nombre expresa, existen para asegurar la correcta satisfacción de la obligación tributaria principal. Accesorio, por definición, es «lo que se une a lo principal; complementario, adicional, anexo»⁵⁴⁷, de modo que no se concibe fuera de ese contexto.

Al castigar la inobservancia de una obligación accesoria, se castiga, por ende, la mera potencialidad del daño. Se castiga la posibilidad de que se frustre la recaudación o gestión.

Sin embargo, cuando el Erario detecta una infracción material de la legislación tributaria y castiga dicha conducta, ya está castigando el daño, en sí mismo considerado. Comprobado el daño que se pretendía impedir, sobre el hecho recae la multa más grave, específicamente tipificada para el caso, que es la multa impuesta por el incumplimiento

⁵⁴⁵ GRECO, Rogério. Ob. cit., p. 31.

⁵⁴⁶ GARCÍA ALBERO, Ramón. ob. cit., p. 339.

⁵⁴⁷ Dicionário Eletrônico Houaiss de Língua Portuguesa, versão 3.0.

de la obligación tributaria principal. En este contexto, el aparente concurso de normas que podría llevar a la (equivocada) conclusión de que se podrían aplicar ambas sanciones, se resuelve aplicando el principio de subsidiariedad (que se extrae, *in casu*, del texto del CTN, artículo 113), según el cual solo una de las dos normas debe prevalecer (aquella que evidencie el mayor y más completo grado de violación del mismo bien jurídico).

Este proceso exegético, como el que se produce con relación a cada uno de los principios relativos al conflicto aparente de normas, traduce una importante herramienta que se extrae de la prohibición de *bis in idem*, capaz de darle eficacia frente a una potencial acumulación sancionadora, considerada en abstracto a partir de la lectura no coordinada de los enunciados legales. Al tratarse de un principio hermenéutico (que, además, busca mantener la proporcionalidad y la seguridad) no hay razón que impida que su aplicación se extienda a todos los supuestos en los que el ejercicio del *ius puniendi* puede derivar en la superposición sancionadora, dentro y fuera del ámbito penal.

La doctrina suele tejer críticas contra el principio de subsidiariedad, aludiendo al hecho de que, en rigor, todas las situaciones que abarca pueden resolverse mediante el antes referido principio de especialidad⁵⁴⁸. No obstante, hay que prevenir que en la subsidiariedad los hechos que se comparan no mantienen entre sí una relación de género y especie, como sucede en la especialidad y, con ello, si por algún motivo se excluye la norma primaria, la pena del tipo subsidiario aún puede aplicarse (por ello HUNGRÍA lo llama «soldado de reserva»)⁵⁴⁹. Este carácter dependiente está, sin duda, en la línea de lo que sugiere la subsidiariedad: la naturaleza subordinada y accesorio frente a la forma perfecta y propia de lesión al bien jurídico. Las distintas manifestaciones en torno a la relación de subsidiariedad contempla, por ende, una idea común: la progresión, tanto en la línea de ataque al mismo bien jurídico, como en la intensidad de participación en el hecho punible⁵⁵⁰.

⁵⁴⁸ En este sentido, Rogério GRECO.

⁵⁴⁹ JESUS, Damasio de. Ob. cit., p. 98.

⁵⁵⁰ GARCÍA ALBERO, Ramón. ob. cit., p. 343.

6.1.3 Consunción

El principio de consunción, a su vez, se aplica cuando entre las figuras que se comparan hay una relación de medio y fin, de parte a todo, o en los casos de hecho previo y posterior impunibles. Así, «a consumação absorve a tentativa e esta absorve o incriminado ato preparatório; o crime de lesão absorve o correspondente crime de perigo; o de homicídio absorve a lesão corporal; o furto em casa habitada absorve a violação de domicílio, etc.»⁵⁵¹.

Hecho previo no punible se denomina a la situación que precede a la realizada por el agente sin la que no sería posible la comisión del delito fin. Así, cuando un sujeto encuentra un cheque de otra persona, lo cumplimenta y firma (cometiendo así el delito de falsedad documental), este es absorbido por el delito de estafa que comete con el referido documento. En este sentido, la jurisprudencia nacional se consolidó mediante la *Súmula* n.º 17 del STJ, según la cual «cuando la falsedad documental se agota en el de estafa, sin más potencialidad lesiva, es absorbido por este».

El hecho posterior no punible puede considerarse un agotamiento del delito principal cometido por el sujeto, lo que excluye la posibilidad de castigo. De esta forma, cuando el ladrón venda la cosa hurtada como si fuera suya, no responderá por el delito de estafa respecto del segundo hecho. Lo mismo sucede con relación a quien falsifica moneda y la pone en circulación, situación en la que el autor responderá solo del delito de falsificación de moneda previsto en el artículo 289 del CP brasileño⁵⁵².

Como se aprecia, la relación de absorción se da cuando uno de los delitos se configura como medio para la realización de un fin o cuando uno de los delitos integra la fase de preparación o agotamiento, conducta anterior o posterior del agente para la comisión de un determinado delito. La fase más avanzada en la concreción de la lesión al bien jurídico es el comportamiento descrito por la norma consuntiva, de modo que

⁵⁵¹ GRECO, Rogério. Ob. cit. p. 31.

⁵⁵² Ídem, p. 32.

«*major absorbet minorem*». Por lo tanto, delito consuntivo es el que comprende al de menor gravedad, que se denomina «consumido».

La consunción puede venir caracterizada en una relación de imperfección-perfección (como en la relación tentativa-consumación), en una relación de auxilio a la conducta directa (como en la transición partícipe-autor), en una relación de *minus* a *plus* (como en la lesión corporal, que se comprende en el delito de homicidio), en una relación de medio a fin (como en los delitos complejos, que contemplan hechos que, por sí mismos constituyen delitos, artículo 101 del CP⁵⁵³ —en cuyo caso, pueden confundirse con relación de especialidad o subsidiariedad tácita—), o en una relación de parte y todo (como en los ejemplos anteriores de hecho previo y posterior impunes)⁵⁵⁴.

El principio de consunción, así como el de subsidiariedad, tiene relevantes consecuencias en el contexto del incumplimiento de obligaciones tributarias accesorias. Con frecuencia, la violación de reglas relativas a la llevanza de libros, formularios y documentos fiscales en general se utiliza como medio para alcanzar un fin (mayor), como es, la disminución de los tributos que deben pagarse. No obstante, la observancia de este postulado exegético asegura que la relación de *medio-fin* ahí existente no pueda dar lugar a la acumulación sancionadora, ya que la segunda infracción comprende la primera (en coherencia con la *Súmula* n.º 17 del STJ).

6.1.4 Alternatividad

Por último, el principio de alternatividad se destina a resolver cuestiones relativas a los llamados delitos de acción múltiple. Así, los delitos que contemplan, en la descripción del tipo, una serie de verbos, no pueden dar lugar a que el agente responda por cada una de esas prácticas como si se tratara de delitos autónomos. El hecho de realizar una de las conductas descritas excluye la posibilidad de caracterizar un segundo delito, mediante la ejecución de una segunda acción descrita en el mismo enunciado.

⁵⁵³ Art. 101. Cuando la ley considera como elemento o circunstancias del tipo legal hechos que, por sí solos, constituyen delitos, cabe acción pública con relación a aquel, siempre que, con relación a cualquiera de ellos, se deba proceder por iniciativa del Ministerio Público. (Redacción de la ley n.º 7.209, de 11.7.1984).

⁵⁵⁴ Ob. cit., p.

Como ejemplo, el delito previsto en el artículo 33 de la Ley n.º 11.343/06 prevé:

Artículo 33. Importar, exportar, enviar, preparar, producir, fabricar, adquirir, vender, poner a la venta, ofrecer, tener en depósito, transportar, traer consigo, guardar, prescribir, administrar, ofrecer para el consumo o suministrar drogas, aunque gratuitamente, sin autorización o en contra determinación legal o reglamentaria:

Pena: reclusión de 5 (cinco) a 15 (quince) años y pago de 500 (quinientos) a 1.500 (mil quinientos) días de multa.

Si el agente adquiere y también vende drogas, no estará incurso en la comisión de dos delitos, sino, alternativamente, por cualquiera de los dos verbos, en tan solo un delito. De esta forma, todas las acciones descritas se consideran modalidades de un único delito, por lo que no se trata de un concurso real.

Expuesto de este modo, se ve que el principio de alternatividad no se refiere propiamente al conflicto aparente de normas y no se presta para resolverlo. Se trata de una simple técnica interpretativa en torno a un único enunciado, delimitador de un único tipo, aunque plurinuclear.

Aún así, la observancia del principio de alternatividad puede ser útil en el ámbito del Derecho sancionador tributario. En el que a pesar de que su aplicación pueda parecer obvia frente a una disposición de sucinta redacción, la —usual práctica de— adopción de fórmulas extremadamente extensas y confusas para regular las obligaciones e infracciones tributarias puede dar lugar a equivocaciones, en especial cuando quienes interpretan la ley son inspectores sin formación jurídica, que podrían tratar la superposición de sanciones frente a un mismo tipo, plurinuclear. En este contexto, el principio de alternatividad también puede ser de gran valía para garantizar la observancia de la prohibición de *bis in idem*.

Como ejemplo de situación que, en el ámbito tributario, podría suscitar la aplicación del principio de alternatividad, basado en los principios y técnicas del Derecho penal y la analogía (arts. 108 y 112 del CTN), podemos aludir a lo dispuesto en el inciso I del artículo 44 de la Ley n.º 9.430/96, que prevé que se aplicarán, en la liquidación de oficio, multas del 75% sobre el tributo no pagado «en los caso de falta de pago o ingreso, de falta de declaración y declaración inexacta»⁵⁵⁵.

Puede verse que la disposición alude a tres acciones típicas: a) dejar de pagar o ingresar; b) dejar de declarar; c) declarar de forma inexacta. Sin embargo, todas ellas configuran un único tipo, un único inciso.

Con base en el principio de alternatividad, la serie de acciones contemplada en el tipo no puede entenderse como apta para justificar una sanción para cada una de ellas, aunque se puedan realizar de forma distinta e independiente, como «exportar», «fabricar» y «poseer» droga, en el ejemplo anterior extraído de la legislación penal. Aunque puedan realizarse de forma acumulativa, como «dejar de pagar» y «declarar de forma inexacta», o incluso «dejar de pagar» y «dejar de declarar». El hecho de realizar una de las conductas descritas excluye la posibilidad de que se caracterice una segunda infracción, mediante la comisión de una segunda acción descrita en el mismo enunciado.

Así, cuando un determinado contribuyente realice, de forma acumulativa, más de una acción descrita en el enunciado prescriptivo, como, por ejemplo, dejar de pagar el tributo y declarar la exacción de forma inexacta, o incluso no pagar y no declarar, solamente tendrá lugar una única reacción sancionadora. La prohibición de *bis in idem* se respeta mediante la observancia del principio de alternatividad, destinado a solucionar el conflicto (acumulación) aparente de imposiciones punitivas.

6.2 Concurso ideal de delitos y prohibición de *bis in idem*

⁵⁵⁵ Art. 44. En los casos de liquidación de oficio, se aplicarán las siguientes multas: (Redacción de la Ley n.º 11.488, de 2007)

I - del 75% (setenta y cinco por ciento) sobre la totalidad o diferencia de impuesto o contribución en los casos de falta de pago o ingreso, falta de declaración y declaración inexacta; (Redacción de la ley n.º 11.488, de 2007).

El concurso ideal se prevé en el artículo 70 del Código Penal brasileño, que dispone lo siguiente:

Concurso ideal

Artículo 70. Cuando el agente, mediante una sola acción u omisión, comete dos o más delitos, idénticos o no, se le aplica la más grave de las penas posibles o, si son iguales, solo una de ellas, aumentada, en cualquier caso, de una sexta parte a la mitad. No obstante, las penas se aplican de forma acumulativa, si la acción u omisión es dolosa y los delitos concurrentes derivan de propósitos autónomos, conforme lo dispuesto en el artículo anterior. (Redactado por la Ley n.º 7.209, de 11.7.1984)

Párrafo único. La pena no podrá exceder de la que cabría imponer en virtud de la regla del artículo 69 de este Código. (Redactado por la Ley n.º 7.209, de 11.7.1984)

De esta forma, se produce el concurso ideal cuando el agente, mediante una única acción u omisión, comete dos o más delitos, idénticos o no. En este caso, la legislación determina que se aplique la pena de solo uno de ellos —el más grave— aunque aumentada de una sexta parte a la mitad.

La regla converge con la llamada teoría de la unidad del delito, según la cual, aunque se hayan vulnerado varias leyes penales, se reconoce la comisión de un único delito. Por esta razón el concurso se denomina «ideal». No obstante, es necesario señalar que aquí se alude a una única «acción», lo que no puede confundirse con un único acto. La acción contiene un conjunto de actos, finalistamente agrupados en la conducta humana.

A modo de ejemplo, quien conduce de forma imprudente y tiene un accidente en el que mata a tres pasajeros que se encontraban en el interior del vehículo realiza una sola acción, aunque se trate de tres homicidios. Se dice que el concurso es homogéneo cuando los delitos son idénticos, mientras que es heterogéneo cuando los delitos son

distintos. Así, en el ejemplo citado, el concurso sería homogéneo, mientras que si uno de los pasajeros sobreviviera, y sufriera únicamente lesiones, sería heterogéneo.

El concurso ideal se considera propio o perfecto cuando no hay propósitos autónomos, mientras que es impropio o imperfecto cuando hay propósitos autónomos (parte final de la disposición). De esta forma, cuando se lanza una botella para alcanzar a una persona y se golpea a una segunda, se habla de concurso propio. En cambio, si el agente lanza una granada con la deliberada intención de matar a dos personas, se habla de concurso impropio, ya que actuó con propósitos autónomos para causar la muerte de cada una de ellas⁵⁵⁶.

La teoría del concurso ideal de delitos se construyó con el preciso fin de evitar que se caracterizara *bis in idem* prohibido, lo que ocurriría con la pura y simple acumulación de castigos frente a una única conducta, de forma que el Código Penal brasileño, al contemplar el citado artículo 70, ha positivado un criterio capaz de solucionar de forma satisfactoria la cuestión de la comisión de diversos delitos mediante una única acción. La doctrina, de hecho, reconoce el concurso ideal de delitos como teoría orientada a tratar la problemática de la prohibición de *bis in idem* y, como señala NIETO, se amplía su aplicación también al Derecho administrativo sancionador, ante la falta de mecanismos positivos propios en este ámbito⁵⁵⁷.

De hecho, como ya hemos referido, sería inadmisibles que la falta de herramientas específicas en el contexto del Derecho administrativo (y tributario) sancionador, pudiera servir como justificación para aplicar sanciones duplicadas, triplicadas o, de cualquier modo, multiplicadas⁵⁵⁸. Ello implicaría otorgar un trato más

⁵⁵⁶ Conforme GRECO, Rogério. Ob. cit., p. 594 y sig.

⁵⁵⁷ «Como sucede que nuestro Ordenamiento jurídico admite que "un solo hecho constituya dos o más delitos" (art. 71.1 del Código Penal), cuando se da tal circunstancia se provoca una situación embarazosa: porque, si se aplica la regla del *non bis*, resultará que un delito va a quedar impune y, si se castigan los dos, se quebranta la regla (y, además, el principio de proporcionalidad), lo que tampoco es tolerable. Para superar este dilema ha elaborado el Derecho Penal la llamada teoría del concurso de delitos, que, como comprobaremos inmediatamente, es perfectamente utilizable en el Derecho Administrativo Sancionador» (NIETO, Alejandro. Ob. cit., p. 519).

⁵⁵⁸ La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1999 (§290045) optó, en la línea de lo expuesto en este trabajo, por aplicar el Código Penal, subsidiariamente, en caso de concurso ideal de infracciones, señalando que «en ausencia de norma específica en contra (...) en la materia (...), es adecuado a Derecho aplicar como norma subsidiaria (...) para determinación de la sanción la norma del art. 77 del Código

gravoso a las infracciones consideradas más leves en el contexto del ordenamiento (las infracciones administrativas o no penales), comprometiendo así numerosas garantías constitucionales, empezando, obviamente, por las cláusulas de igualdad y proporcionalidad. De este modo, los parámetros fijados en la ley penal han de servir como *límites* al ejercicio del *ius puniendi*, dentro o fuera del Derecho penal (por la sencilla razón de que sería una atronadora incoherencia admitir que, fuera de él, la sanción pudiera ser más grave). Además, específicamente en el ámbito tributario, el CTN determina la aplicación de principios generales de Derecho público y el uso de la analogía y la equidad, en defecto de disposición expresa (artículo 108), imponiendo además la hermenéutica más favorable al acusado, en la aplicación de la pena, especialmente, en lo que respecta a su determinación (inciso IV, artículo 112) y calificación legal del hecho (inciso I)⁵⁵⁹.

En España, la solución habitualmente dada a esta problemática es la de la absorción, mediante la aplicación del artículo 71 del Código Penal español, que determina la imposición de la pena correspondiente al delito más grave, en su grado máximo. Hay varios casos en los que se procedió a aplicar las reglas del concurso ideal para solucionar supuestos de múltiple aplicación de sanciones administrativas, como forma de hacer respetar la regla prohibitiva de *bis in idem*.

Penal, cuando los hechos, que constituyen unidad, en este caso, sociológica, constituyan dos o más delitos (...)). La sentencia anuló una de las dos multas impuestas, aplicando, en vez de dos de diez millones de pesetas, una única de quince millones de pesetas.

⁵⁵⁹ «Ao ser investida nesta função judicante, a Administração está vinculada à ordem jurídica global, ao sistema de fontes como um todo, ou se se preferir, ao princípio da juridicidade ou bloco de legalidade, "A idéia de subordinação à lei – ensina DIOGO FREITAS DO AMARAL – é completada pela idéia de subordinação ao Direito, no sentido de que não existe apenas um dever de obediência à lei, como lei ordinária, antes existe sobretudo um dever de obediência a mais qualquer coisa do que à lei ordinária. A Administração pública deve respeitar a lei ordinária, sem dúvida, mas deve respeitar também: a Constituição, o Direito Internacional que tenha sido recebido na ordem interna, os princípios gerais de Direito enquanto realidade distinta da própria lei positiva e ordinária, os regulamentos em vigor, e ainda os atos constitutivos de direitos que a Administração pública tenha praticado e os contratos administrativos e de direito privado que ela tenha celebrado, pois uns e outros constituem também uma forma de vinculação da Administração pública que é equiparada à legalidade. Por isso, MAURICE HAURIOU falava já não de legalidade, mas de bloc légal, para significar todo este conjunto de fontes que vão além da simples lei positiva ordinária. Modernamente, alguns Autores exprimem esta idéia de sujeição administrativa ao Direito através da formulação do princípio da juridicidade"» (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 95-96).

Es lo que se desprende de la STS española de 13 de junio de 1986 (Ar. 3607; Garapo), donde se afirma que «aunque fueran dos infracciones, al tratarse de un solo hecho no podrían sancionarse separadamente puesto que supondría un tratamiento más severo que el establecido en (el artículo 71) del Código Penal y como en el caso que aquí se enjuicia no consta si el importe de la primera sanción agota las posibilidades sancionadoras de la Administración, hay que anular la segunda».

En la STS de 28 de febrero de 1983 (Ar. 316 de 1984; Garralde), el Tribunal volvió a apoyarse en el referido artículo del código penal para evitar la superposición de sanciones administrativas y, con ello, hacer respetar el *ne bis in idem*, en un caso en el que era posible calificar de distintas formas una misma y única conducta⁵⁶⁰.

El Tribunal Constitucional español, a su vez, ya consideró que se respetaba la prohibición de *bis in idem*, en una situación en la que se procedió a descontar la primera multa aplicada frente a la aplicación de la segunda. En la STC 2/2003 afirma que «una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesivo de la prohibición constitucional de incurrir en *bis in idem* sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa permite concluir que no ha habido duplicación –bis– de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el artículo 25.1»⁵⁶¹.

Por otro lado, en Italia, el ordenamiento contempló, como en Brasil, la regla de exasperación (Ley n.º 689/81), conforme a la que, quien mediante una acción viole más de una disposición estará sujeto a la sanción prevista para la infracción más grave, aumentada hasta el triple. La línea adoptada por el Derecho penal brasileño, como se puede apreciar, queda a medio camino entre la posición española y la italiana.

⁵⁶⁰ Se decidió: «Pero la adecuada solución al problema planteado (si es aplicable el *non bis in idem* a la sanción acumulada de índole administrativa) ha de tenerse presente que nos movemos en la esfera del derecho sancionador, en donde se pretende corregir conductas contrarias al derecho; esto dicho y comoquiera los hechos (...) pueden ser calificados de maneras distintas, es visto que en uno y otro supuesto se está calificando y sancionando una misma y única conducta (...) por lo que parece obvio que no se puede sancionar dicha conducta, sino por el modo orientador que en el campo del Derecho penal se establece en el artículo 71 del Código Penal».

⁵⁶¹ Esta solución está en sintonía con el artículo 56 de la CAAS que, según la doctrina, introduce un principio general de descuento que, además, se tiene como principio general de la Unión Europea y una exigencia de equidad (RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 203).

Por lo tanto, la cuestión reside en cómo tratar en la práctica situaciones de concurso ideal de infracciones en el ámbito del Derecho tributario sancionador. Para ello, pueden valorarse dos soluciones. El poder judicial puede emprender la aplicación del artículo 70 del CP y su técnica de exasperación siempre que encuentre ante casos de acumulación de sanciones frente a un único hecho. No estará actuando como legislador positivo⁵⁶², sino atendiendo a los límites de la legislación ya existente y que puede perfectamente tomar prestada para colmar la laguna del Derecho administrativo sancionador (que, además, no podría excederlos), a los efectos de reducir el castigo, hacer respetar la garantía constitucional del acusado de no ser castigado dos veces por el mismo hecho y asegurar la observancia de la medida de proporcionalidad en el ejercicio del *ius puniendi* (en línea con los antes referidos artículos 108 y 112 del CTN). El juez actúa, entonces, para rechazar la aplicación acumulada de las dos penas, evitando la superposición mediante la adopción de una hermenéutica más favorable, apoyada en la analogía⁵⁶³, la equidad⁵⁶⁴ y en un principio (*ne bis in idem*) y regla de Derecho público (en concreto, del Derecho penal, artículo 70 del CP), imponiendo límites al ejercicio del *ius puniendi* frente a la existencia de garantías constitucionales que deben ser protegidas (en especial la de proporcionalidad). De este modo, evita el exceso, en la extensión de la desproporción, como ya ha hecho en reiteradas ocasiones el Supremo Tribunal Federal

⁵⁶² De todas formas, no cuesta recordar que esta limitación a la actuación judicial la cuestionan relevantes voces doctrinales: «Ora a tese de que o Supremo Tribunal Federal não pode atuar como legislador positivo, isolar parte da norma a fim de viabilizá-la frente à Constituição, devendo recusar validade e aplicação integral à norma que contraria preceitos constitucionais (RE n.102.553-I-RJ), se choca com a Constituição de 1988. O Estado Democrático de Direito trabalha com exigências jurídicas concretas. Nele estão mantidas clássicas instituições governamentais e princípios como a separação de poderes, a legalidade, a segurança jurídica. Mas isso, que era suficiente no liberalismo pleno, não mais se concilia com o Estado Democrático de Direito em vigor. Esse, na construção de uma sociedade justa, repudia direitos meramente retóricos e abstratos, para só se harmonizar com a efetividade e a concreção. Por isso, a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais de aplicação imediata, sem intervenção do Poder Legislativo, e concede poder regulamentador, normatizador – supletivo ao Poder Judiciário (art. 5.º, LXXI)» (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8.ª ed. São Paulo: Forense, 2010, p. 61).

⁵⁶³ BEVILÁQUA definió la analogía como la operación «em virtude da qual o intérprete estende o dispositivo da lei a casos por ela não previstos» (BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil Comentado*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, v. 1, p. 129).

⁵⁶⁴ En resumen, la equidad puede mencionarse como «a) matéria parajurídica, com efeito criador, por exemplo, através dos éditos pretorianos; b) como elemento externo para auxiliar o trabalho do intérprete; c) como forma de integração da norma; d) como forma de juízo; e) fora do "sistema normativo" ou do ordenamento jurídico; f) limitadora dos casos de "apreciação-decisão", quando da Lei de Adaptação, no regime nacional-socialista; g) motivadora de exclusão de multas» (CAMPOS, Antonio J. Franco de; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, v. 2, p. 117).

brasileño, al determinar, como base en la equidad, la anulación o reducción de multas fiscales⁵⁶⁵.

Por otro lado, en el contexto del proceso administrativo y la aplicación de la prohibición de *bis in idem* por la Administración, se podría alegar que, frente a la actuación plenamente vinculada de los funcionarios públicos, estos no podrían elegir *proporción* no contemplada en ley.

Sin embargo, es verdad que, en este caso, hay una ley que prevé, de forma puntual, la posibilidad de resolverlo recurriendo a la analogía, ley esta que además determina que esto se realice buscando la solución más favorable para el acusado. Es

⁵⁶⁵ A modo de ejemplo, debe citarse el siguiente resumen del magistrado ponente Rafael MAYER: «Multa Fiscal. Reducción por el Poder Judicial: el Poder Judicial puede reducir o excluir la multa tributaria, a la vista de circunstancias específicas. Precedentes del STF» (RE n.º 92.302). Además: «Multa Fiscal. El Judicial puede, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, reducir multa excesiva aplicada por el Fisco. Precedentes del STF» (RE n.º 82.510). Más recientemente, la materia se trata desde la óptica del principio de no confiscación, como se desprende del siguiente resumen del magistrado ponente Joaquim BARBOSA: «Procesal Civil. Recurso de Reposición. Constitucional. Tributario. Multa. Prohibición de efecto confiscatorio. Aplicabilidad. Razones recursales para el mantenimiento de la multa. Falta de indicación precisa de peculiaridad de la infracción que justifique la gravedad de la sanción. Se mantiene la decisión. 1. Conforme la orientación fijada por el Supremo Tribunal Federal, el principio de prohibición de efecto confiscatorio se aplica a las multas. 2. Este Tribunal ya tuvo ocasión de considerar multas del 20% y el 30% del importe de la deuda como adecuadas a la luz del principio de prohibición de la confiscación. Caso en el que el Tribunal de origen redujo la multa del 60% al 30%. 3. La mera alusión a la mora, de forma puntual y aislada, es insuficiente para establecer la relación de valoración y ponderación necesarias entre la gravedad de la conducta y el peso de la sanción. Es carga de la parte interesada señalar las peculiaridades e idiosincrasias del marco que permitirían sostener la proporcionalidad de la pena pretendida. Recurso de reposición inadmitido». En otro momento, el magistrado ponente Celso de MELLO, al conocer en Pleno la ADI n.º 1075, afirmó, con gran precisión que «la prohibición constitucional de confiscación en materia tributaria —aunque se trate de multa fiscal consecuencia de incumplimiento, por parte del contribuyente, de sus obligaciones tributarias— no representa más que la prohibición, por la Constitución, de cualquier pretensión gubernamental que pueda llevar, en el ámbito de la fiscalidad, a la injusta apropiación estatal, en todo o en parte, del patrimonio o de los rendimientos de los contribuyentes, comprometiendo, por lo insoportable de la carga tributaria, el ejercicio de su derecho a una existencia digna, o el ejercicio de actividad profesional lícita o, incluso, la normal satisfacción de sus necesidades vitales básicas. El Poder Público, especialmente en sede de tributación (aunque se trate de la definición del "quantum" pertinente a la cuantía de las multas fiscales), no puede obrar sin moderación, pues la actividad gubernamental está esencialmente condicionada por el principio de razonabilidad que se califica como verdadero parámetro de valoración de la constitucionalidad material de los actos estatales». Asimismo, el Pleno del STF, en boca del magistrado Ilmar GALVÃO, señaló al conocer la ADI n.º 551 que «la falta de proporción entre el incumplimiento de la norma tributaria y su consecuencia jurídica, la multa, evidencia el carácter confiscatorio de esta, que atenta contra el patrimonio del contribuyente, en contra de la mencionada disposición del texto constitucional federal». O, finalmente, la siguiente sentencia de ponencia del magistrado Moreira ALVES, RE n.º 91.707, en el que se decidió: «ICM. Reducción de multa de carácter confiscatorio. El STF ha admitido la reducción de multa de demora impuesta con base legal, cuando esta asume, por su importe desproporcionado, carácter confiscatorio».

decir, existe una regla especial que se superpone a la general y que permite que se adopte la solución antes mencionada⁵⁶⁶.

De todos modos, aunque se admita el argumento de que los técnicos del Fisco no pueden elegir *proporción* que no contemple expresamente la ley, se podría recurrir a la adopción de una solución distinta que —aunque también recurra a la analogía y sea más favorable— opte por aplicar la técnica de la absorción (como, además, hacen distintos países⁵⁶⁷ y el propio Tribunal Constitucional español)⁵⁶⁸, determinando, simple y llanamente, la imposición de la sanción más grave.

En definitiva, para esta solución no habría impedimento para la Administración. Por el contrario, incluso se dirá que está obligada en la medida en que mediante esta acción se obedece una garantía con fundamento constitucional y un vector hermenéutico que legisla el CTN, con base en la analogía que él mismo determina.

6.3 Sobre las técnicas de exasperación, absorción, descuento, cumul plafonné y first come, first served

En lo que respecta a las formas de atribuir eficacia a la prohibición de *bis in idem*, se han desarrollado varios caminos en el ámbito legislativo y jurisprudencial de diversos sistemas con el objetivo de evitar bien la posibilidad de superposición misma, bien los efectos nocivos (de desproporción) que la superposición implica. A lo largo del

⁵⁶⁶ No se puede olvidar la lección doctrinal de que la Administración tampoco está obligada a aplicar leyes inconstitucionales, ni puede eludir el poder/deber de examinar dicha compatibilidad entre la ley y la Constitución: «A afirmação segundo a qual a apreciação da constitucionalidade das leis é monopólio do Poder Judiciário (e até monopólio dos "tribunais constitucionais" nos sistemas que consagram o "privilégio jurisdicional das leis") poderia até ser verdadeira no regime anterior à Constituição de 1988, em que o direito ao processo administrativo não tinha status de garantia constitucional. Todavia, as mesmas afirmações não podem continuar a ser repetidas, de modo tautológico, como truísmos, quando o ordenamento constitucional sofreu a profunda alteração consistente em assegurar a "ampla defesa" no processo administrativo. Pretender suprimir a apreciação da constitucionalidade das leis como fundamento ou questão prejudicial da declaração de nulidade de atos administrativos é, por evidente, transformar a defesa de "ampla" em "restrita"» (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 98-99).

⁵⁶⁷ El TEDH consideró en *Oliveira contra Suiza*, el 30.7.1998, que no se vulneraba la prohibición de *bis in idem* si no hay acumulación de penas, sino absorción de la pena más leve por la más grave» (Recueil 1998-V, Req. N.25711/94, obs. R.Koering-Joulin, RSC 1999, p. 408, cfme. LELIEUR-FISCHER, p. 39).

⁵⁶⁸ En el supuesto en el que se trasladó el descuento de la primera multa aplicada en el momento de la imposición de la segunda.

texto, hemos hecho referencia a distintas sentencias o títulos legales que han optado por una u otra solución, cuyos conceptos/premisas buscamos sistematizar a continuación.

Como medida para evitar y prevenir situaciones de duplicidad o multiplicidad sancionadora, algunos sistemas toman la prohibición de *bis in idem* como regla de carácter preclusivo, según la cual, una vez impuesta una pena, se impide que se imponga una segunda, con independencia de que se esté ante otro proceso u otra autoridad o esfera de poder⁵⁶⁹. Dicha solución da prioridad a un criterio cronológico, también llamado *first come, first served*⁵⁷⁰, según el cual al imponer una pena (en este caso, la primera) se agota el poder de castigar. De esta forma, se crea una regla objetiva que lleva al rechazo de la segunda reacción punitiva con independencia del fondo del asunto (y del fondo mismo de la primera pena), en nombre de la protección individual y de la seguridad jurídica, entendidas como valores más elevados en la escala axiológica⁵⁷¹. Percibida con este nota preclusiva, la máxima se utiliza para *prevenir* situaciones de acumulación, no solo por el potencial de que generen un resultado desproporcionado, sino al entender que la mera doble persecución ya es digna de interdicción por la prohibición de *bis in idem*. Por lo tanto, se funden perspectivas sustantivas y procedimentales del axioma.

Por otro lado, las soluciones de exasperación, absorción, descuento y *cumul plafonné* se encuentran tanto en la legislación de los distintos sistemas como en la jurisprudencia, como forma de prohibir la simple acumulación sancionadora y el

⁵⁶⁹ Un ejemplo de este mecanismo se encuentra en el artículo 133 de la LRJPAC española (Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) y en el artículo 5.1 del REPEPOS (Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto). En los términos de estas regulaciones prevalece la norma que determina la sanción administrativa que primero se imponga (criterio cronológico). La imposición de la primera sanción impide que se imponga un segundo castigo por un mismo hecho, con independencia del carácter que tenga la segunda norma en conflicto o de la circunstancia de que un tipo más especial imponga una sanción más grave.

⁵⁷⁰ «The application of the *ne bis in idem* within the EU leads to a system of ‘first come first served’: the first member state in which proceedings against a subject are conducted which result in a final outcome of the case (*res judicata*) is therefore the only Member State to pass judgement on the subject in question, in respect of certain conduct. There are no guarantees that this will be the Member State which is in the best position to proceed» (VAN BOCKEL, Bas. *The Ne Bis in idem in EU Law*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2010, p. 4-5).

⁵⁷¹ Un ejemplo positivo de *first come, first served* puede encontrarse en el REPEPOS español, que, en el artículo 5.1 determina que prevalece la norma que determine la aplicación de la sanción administrativa que primero se imponga, con lo que adopta un criterio cronológico, prohibitivo de la segunda sanción, con independencia del carácter de la segunda norma (ya sea especial o con una sanción más grave).

resultado desproporcionado derivado de ella. Desarrolladas para solucionar el concurso ideal de delitos/infracciones, una única autoridad puede servirse de dichas metodologías, en el contexto de un único proceso en el que, *de forma simultánea*, se pretendan aplicar múltiples castigos ante un único hecho caracterizador de más de un delito/infracción. También pueden utilizarse en situaciones en las que, *de forma sucesiva*, la posibilidad de acumulación se produzca en el contexto de dos persecuciones distintas, en el que, tras aplicarse una primera sanción, se pretenda sumarle otra (por la misma o distinta autoridad). En ambos casos, ha de advertirse, los referidos métodos reflejarán el carácter sustantivo de la prohibición de *bis in idem*, como fórmulas útiles para reducir o eliminar el *resultado* desproporcionado de la acumulación de sanciones. Sin embargo, no se refieren a la faceta procesal del axioma.

Mediante la técnica de exasperación, se le aplica al acusado la pena de solo una de las infracciones, aunque de forma agravada, esto es, se aumenta parcialmente según el criterio legislativamente previsto (que, en Brasil, como ya se ha señalado, equivale a la más grave de las penas posibles o, si son iguales, solo una de ellas, pero agravada, en cualquier caso, de un sexto hasta la mitad). Aquí se produce la acumulación, aunque atenuada mediante la técnica en cuestión.

Por otro lado, mediante la técnica de la absorción se opta por aplicar solo la sanción más grave, excluyendo la segunda, pues se entiende que, al ser mayor, dicha sanción absorbe la más leve, por lo que se puede dispensar el segundo castigo. Con ello, la acumulación se evita totalmente desde el punto de vista material⁵⁷². La premisa de este mecanismo se basa en que, en una escala de reproche, la sanción más grave ya contiene, en su totalidad, el nivel de culpabilidad (*lato sensu*) de la infracción menor, que solo la excede, sin, no obstante, poder ignorarla, ya que ambas se refieren a un mismo hecho y, por ende, a una misma y única «escala»⁵⁷³.

⁵⁷² Se puede encontrar un ejemplo de absorción legalmente determinada en el REPEPOS (Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Actividad Sancionadora, aprobado pelo Real Decreto 1398/1993) español, en el artículo 4.4, que establece una regla general, aplicable en defecto de regulación específica, según el cual «en defecto de regulación específica establecida en la norma correspondiente, cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras, se deberá imponer únicamente la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida».

⁵⁷³ El TEDH ya aplicó esta técnica en la STEDH, de 23 de octubre de 1995, (caso Gradinger contra Austria) o en la STEDH, de 29 de mayo de 2001, (caso Franz Fischer contra Austria). En España, el Tribunal Constitucional se refiere a ella en la STC n.º 2/2003, en la que se afirma que «existen casos en los que un acto, a primera vista, parece constituir más de un ilícito, mientras que un examen más atento

La técnica de descuento parte de la aplicación concreta de una sanción anterior para determinar la necesidad de minorar el *quantum* de la sanción aplicada en primer lugar en el momento de la aplicación de la segunda. Esta solución ya ha sido utilizada por el Tribunal Constitucional español⁵⁷⁴ y también se fundamenta en el artículo 56 de la CAAS, que se entiende como un «principio general de descuento», que refleja «un principio general de Derecho de la Unión Europea» y «exigencia de equidad»⁵⁷⁵. La lógica está en que el segundo castigo debe apoyarse, exclusivamente, sobre el «excedente de culpa» aún no castigado, con lo que se evita que se considere doblemente la parte de culpa que ya ha sido objeto de reacción punitiva. Con ello, se anulan los efectos de desproporción que derivarían de ignorar la sanción antes aplicada al mismo hecho y se garantiza la proporcionalidad y la observancia de la prohibición de *bis*.

muestra que únicamente debe ser perseguido un ilícito porque *abarca* todos los ilícitos contenidos en los otros (...) un ejemplo obvio sería un acto que constituyera dos ilícitos, uno de los cuales contuviera precisamente los mismos elementos que el otro más uno adicional».

⁵⁷⁴ Como ya se ha referido, el TC español señala en la STC 2/2003 que «una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesivo de la prohibición constitucional de incurrir en *bis in idem* sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa permite concluir que no ha habido duplicación –*bis*– de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el artículo 25.1»

⁵⁷⁵ «No caso Kraaijenbrink é também questionado se, havendo lugar a um segundo processo sobre os mesmos factos, o tribunal tem que ter em conta a pena aplicada no primeiro processo. (...) Quanto ao desconto da pena aplicada no primeiro Estado pelos tribunais do segundo Estado, a AG Sharpston exclui, à partida, os casos em que se estiver perante os mesmos factos, cumulativamente à verificação dos restantes condicionalismos do art. 54 da CAAS. Nestes casos não pode sequer haver lugar a um segundo processo – nem se coloca o problema da existência da obrigação de desconto. Se existir identidade de factos, mas não estiverem preenchidos os restantes requisitos do artigo 54 da CAAS, a resposta será dada segundo o princípio geral do desconto e/ou o artigo 56 da CAAS – aplicável a todos os casos em que o artigo 54 não o seja. Na opinião da Comissão, aquele artigo corporiza um princípio geral de direito penal, o princípio da proporcionalidade. A AG Sharpston caracteriza o princípio do desconto como princípio geral de direito da UE ‘de acordo com o qual as penas anteriores devem ser tidas em conta se o infractor for condenado num segundo processo pelos mesmos factos. (...) se trata de um princípio resultante da exigência da equidade, reconhecido, embora com variantes, por todos os EM e já remontante ao acórdão Wilhelm, proferido em matéria de concorrência, no qual o TJ afirmou que "se a possibilidade de um processo duplo conduzir a um cúmulo de sanções (pelos mesmos factos) uma exigência geral de equidade (...) implica que sejam tomadas em conta todas as decisões condenatórias anteriores na determinação de uma eventual sanção. (...) afirmando o TJ no acórdão Boehringer Mannheim que ‘a Comissão, ao fixar o valor da multa, tem a obrigação de tomar em conta sanções, que já teriam sido impostas à mesma empresa devido ao mesmo facto, quando se trata de sanções aplicadas por infracção ao direito das ententes de um Estado-Membro e, conseqüentemente, praticadas no território comunitário”» (RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Europeia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 203).

El llamado *cumul plafonné*⁵⁷⁶ consiste, como literalmente se deduce de la expresión, en una acumulación tope. La segunda sanción, en este contexto, se aplica hasta el límite máximo de la sanción más grave, configurándose este límite como el tope para la superposición, que no puede superarse. Aquí también se respeta el grado de reproche atribuido a la primera pena para el mismo (y único) hecho. Esta relación solo se ajusta a la proporción de la infracción considerada de forma global.

La adopción de estos criterios varía en función de la ley y la jurisprudencia de cada país. Las posibilidades analógicas de utilización de estos mecanismos, también deben extraerse a partir del contexto de cada sistema. No obstante, todos ellos sirven para revelar instrumentos de interdicción del *bis in idem* sancionador, algunos previstos exclusivamente en la legislación penal, otros incluidos por la legislación en el ámbito del Derecho administrativo o tributario sancionador. En Brasil, las posibilidades de comunicación de los conceptos penales con las sanciones tributarias, como ya se ha mencionado, deriva de la redacción expresa de los artículos 108 y 112 del CTN. Con base en ellos nos permitimos construir soluciones que aún no existen en la legislación específica, pero que son pasibles de integrarse en ella —mediante la analogía autorizada para el caso concreto— con vistas a una exégesis más beneficiosa para el acusado en lo que respecta a la calificación de los hechos, las sanciones aplicables y su determinación. Estas soluciones son coherentes con principios generales de Derecho público y equidad (que también se contemplan en el artículo 108). Sin embargo, en todos los supuestos, buscamos basar nuestras conclusiones y sugerencias de solución en el Derecho penal positivo o en otras disposiciones tributarias existentes en el ordenamiento. Por lo tanto, este es el criterio utilizado para preferir la utilización de algunas de las técnicas antes referidas en detrimento de otras.

6.4 Notas sobre el concurso real de delitos

El concurso real de delitos es aquel que se da cuando el agente, a través de más de una acción u omisión, comete dos o más delitos, idénticos o no. En este supuesto, la

⁵⁷⁶ Véase la cita, en el título siguiente, de la jurisprudencia del Conseil D'Etat francés, que aplica este mecanismo como forma para salvaguardar la proporcionalidad de las sanciones que se imponen de forma acumulativa, incluso ante un caso de concurso real de infracciones, en el que, en rigor, no se puede hablar de aplicar la prohibición de *bis in idem*.

legislación penal brasileña determina la aplicación acumulativa de las penas (artículo 69).

Al tratarse de más de una acción u omisión, realmente, el supuesto no se refiere a la prohibición de *bis in idem* que, como se ha visto, supone la identidad de hechos como elemento necesario para su configuración. Aún así, es interesante destacar que algunos sistemas, preocupados con la proporción, prefirieron evitar, en dichas circunstancias, la solución de la simple acumulación, optando por una «acumulación limitada», esto es, una acumulación cuyo tope sea el límite máximo de la pena más grave de las dos (o más) que se puedan imponer.

Si se adopta dicha concepción y se aplica al contexto del Derecho tributario, el Conseil d'État francés ya tuvo ocasión de evitar la acumulación simple de sanciones aplicables a un determinado contribuyente que había dejado de pagar el impuesto sobre la renta y había incumplido el deber de declarar para determinar la aplicación de un «cumul plafonné», esto es, una acumulación tope, de forma que se admita la acumulación siempre que no exceda el límite máximo de la sanción imponible a la infracción más grave⁵⁷⁷. Esta solución guarda sintonía con el Código Penal francés que prevé, para el concurso real de delitos considerado homogéneo (esto es, con penas de la

⁵⁷⁷ «Le sujet a pris un nouveau relief en 2005 (CE, 22 avr. 2005, n.º257.254, Sté Limelight Boy's International: BDCF 7/2005, n.92, concl. P. Collin; Dr. Fisc. 2005, n.24, comm. 481, concl. P. Collin – F. Berezait, Les pénalités fiscales sous les feux de la rampe: RJF 7/2005, p. 463-468). La haute juridiction administrative devait se prononcer sur le point de savoir si un contribuable qui souscrit avec retard une déclaration insuffisante doit être sanctionné sur le double fondement des articles 1728 et 1729 du Code général des impôts. (...) Faut-il additionner les sanctions au risque, pour reprendre les propos du rapporteur public Pierre Colin, 'd'atteindre un taux de pénalité de 160%' (concl. P. Collin, préc)? La réponse est négative selon ce dernier qui se fonde sur un lecture des travaux préparatoires de la loi Aicardi pour considérer que le législateur a entendu de hiérarchiser les majorations en privilégiant l'article 1729. Il en est ressorti la proposition de laisser l'administration fiscale choisir la sanction la plus élevée sans qu'elles puissent être additionnées. Le Conseil d'État n'a pas suivi cette voie au motif que par 'l'article 2 de la loi du 8 juillet 1987 (...) le législateur a entendu limiter, dans cette hypothèse, la somme des majorations mises à la charge du contribuable à raison de ces insuffisances, inexactitude ou omissions en application des articles 1728 e 1729 du code à un montant n'excedant pas 80% des droits correspondants.' Plutôt que de laisser le choix de la sanction aux services fiscaux – solution retenues dans les conclusions pour empêcher un libre choix du contribuable – le Conseil d'État a préféré un cumul plafonné.

Le nouvel article 1729 A du Code général des impôts, issu de l'ordonnance du 7 décembre 2005 est revenu avec son paragraphe 2 sur cette jurisprudence. Selon ses termes, 'lorsque des rehaussements sont opérés sur une déclaration tardive, la majoration prévue par l'article 1728 s'applique, à l'exclusion des majorations prévues par l'article 1729, tant aux droits résultant de la déclaration tardive qu'aux droits résultant des rehaussements apportés à la déclaration» (LAMARQUE, Jean; NÉGRIN, Olivier; AYRAULT, Ludovic. *Droit Fiscal Général*. Paris: Lexis Nexis, 2009, p. 984).

misma naturaleza, como sería el caso de dos penas pecuniarias), la solución de la acumulación limitada al máximo legal⁵⁷⁸.

Dicha suerte de reglamento denota una preocupación de fondo axiológico con la acumulación de penas, aunque frente a distintas acciones delictivas independientes, que evidencia que el valor proporcionalidad, que inspira la prohibición de *bis in idem* en su faceta sustantiva, también orienta la solución de concursos de delitos, aún cuando no haya «*bis*». En rigor, al proceder de este modo, la legislación francesa aplica la prohibición de *bis in idem* también al concurso real, con lo que se impide la aplicación de una segunda pena y se limita la reacción punitiva a una única sanción (aunque de forma agravada). La opción por el «cumul plafonné», pensamos, respeta el axioma prohibitivo, al evitar que la sanción llegue más allá del límite de la culpabilidad.

6.5 La teoría del delito continuado y la prohibición de *bis in idem*

El Código Penal brasileño contempla la figura del delito continuado de la forma siguiente:

Delito continuado

Artículo 71. Cuando el agente, mediante más de una acción u omisión, comete dos o más delitos de la misma especie y, por las condiciones de tiempo, lugar, forma de ejecución y otras circunstancias análogas, los siguientes deben considerarse como continuación del primero, se le aplica la pena de solo uno de los delitos, si son idénticas, o la más grave, si son distintas, aumentada, en cualquier caso, de un sexto a dos tercios. (Redactado por la Ley n.º 7.209, de 11.7.1984)

⁵⁷⁸ «Si l'article 132-3, alínea 1 du Code Pénal, permet de prononcer toutes les peines de natures différentes encourues du fait des qualifications en concours, il apporte immédiatement une limitation lorsque, parmi toutes les sanctions susceptibles d'être prononcées, plusieurs sont de même nature. À ce moment-là, il ne peut en effet en être prononcé qu'une seule, dans la limite du maximum légal le plus élevé (...) de l'absence de précisions supplémentaires, on peut ensuite déduire que l'identité est strictement entendue par le législateur: sont de même nature des peines précisément identique (deux amendes, par exemple)» (GARÇON, Evelyne et PELTIER, Virginie. *Droit de la Peine*. Paris: Lexis Nexis, 2010, p. 170 y 173).

La teoría del delito continuado se presenta como una forma de sortear los excesos que resultarían de la acumulación de sanciones en determinados casos de comisión de delitos idénticos y que recibirían castigos aislados. De esta forma, se presenta también como expresión de la prohibición de *bis in idem*, a partir de la consideración de la unidad delictiva, que ve en la sucesión de actos una conducta única, capaz de agruparlos en torno a una única pena agravada, otorgándole un tratamiento similar al que se produce en el concurso ideal de delitos⁵⁷⁹.

El origen de la figura, conforme BETTIOL, hunde sus raíces seculares y deriva del «*favor rei* que impeliu os juristas da Idade Média a considerar como furto único a pluralidade de furtos, para evitar as consequências draconianas que de modo diverso deveriam ter lugar: a pena de morte ao autor de três furtos, mesmo que de leve importância.(...) Da Idade Média, a figura do crime continuado foi trasladada para todas as legislações»⁵⁸⁰.

Las teorías más conocidas sobre el delito continuado buscan expresarlo o como una unidad real o como una unidad ficticia o, incluso, como caracterización de un tercer delito. Nuestra legislación, a pesar de que reconozca la existencia de más de un delito, prefiere tratarlos como una unidad, lo que pone de manifiesto la opción por la teoría de la unidad ficticia.

Para poder hablar de delito continuado, el Código establece los siguientes requisitos:

- a) existencia de más de una acción u omisión,
- b) comisión de dos o más delitos de la misma especie,
- c) que existan condiciones de tiempo, lugar, forma de ejecución «y otras circunstancias análogas»,
- d) que dichas circunstancias evidencien que los delitos posteriores deban considerarse como una continuación del primero.

⁵⁷⁹ La STC 48/2007 también reconoce la aplicabilidad de la prohibición de *bis in idem* a las infracciones continuadas.

⁵⁸⁰ *Apud* GRECO, Rogério. Ob. cit., p. 600.

En consecuencia, tendremos:

- a) Aplicación de la pena de uno solo de los delitos, si son idénticas, aumentada de un sexto a dos tercios.
- b) Aplicación de la pena más grave, si son distintas, aumentada de un sexto a dos tercios⁵⁸¹.

La primera cuestión que se presenta consiste en definir qué se entiende por delitos de la misma especie. La posición más obvia consiste en calificar de esta forma los delitos previstos en el mismo artículo de la ley, que se incluyan en la misma tipificación legal. No obstante, voces relevantes, como FRAGOSO, ven este tema de forma distinta y sostienen que deben considerarse delitos de la misma especie aquellos que están relacionados a un mismo bien jurídicamente protegido. De esta forma, el hurto y el robo, la violación y el atentado violento al pudor podrían considerarse de la misma especie.

La ley exige además que condiciones de tiempo, lugar, forma de ejecución y otras circunstancias análogas den a la sucesión de actos la nota de continuidad. Debe ser posible deducir la existencia de un vínculo entre los hechos, aunque temporalmente no se pueda delimitar con precisión el *quantum* exigible a los efectos de no considerar que la secuencia se haya roto. Desde el punto de vista geográfico, el/los lugar(es) en los que se cometen los delitos también debe llevar a la noción de unidad entre ellos, así como la forma de ejecución (que debe ser similar), aunque, para ambas, sea difícil precisar de forma objetiva las condiciones de lugar y forma para considerar que se ha configurado la secuencia y unidad exigidas por la ley. El vínculo, por ende, pasa por una definición subjetiva, que tiene en cuenta los aspectos teleológicos de la acción.

En un intento de dar objetividad al tema, el STF brasileño decidió que «en cuanto al factor "tiempo", previsto en el artículo 71 del Código Penal, la jurisprudencia consolidada en el Supremo Tribunal Federal es en el sentido de observar el límite de treinta días que, una vez excedido, excluye la continuación del primero»⁵⁸². En lo que

⁵⁸¹ No nos referiremos a las consecuencias relativas específicamente a los delitos dolosos cometidos con violencia, pues no interesan al objeto del presente trabajo.

⁵⁸² HC n.º 69.896-4, Mag. Pon. Marco Aurélio.

respecta al aspecto geográfico, el STF ya decidió que «el hecho de que haya sido distintas ciudades donde el agente cometió los delitos (São Paulo, Santo André y São Bernardo do Campo) no descarta la reclamada conexión especial, pues se hallan muy próximas entre sí e integran, como es notorio, una única región metropolitana»⁵⁸³.

La forma de ejecución de los delitos también ha de contribuir a la noción de unidad. De ese modo, por ejemplo, el estafador que comete diversos golpes a partir de un mismo artificio, presentándose, por ejemplo, como autoridad (fiscal, sanitaria, etc.) para obtener una beneficio, actúa de forma que evidencia un único «golpe». El sujeto que lleva a cabo una secuencia de hurtos a partir de un mismo artificio, también, permite identificar un vínculo entre esas acciones.

La legislación, en estos aspectos, es intencionalmente abierta, con lo que permite el recurso a la analogía (incluso porque se presta a beneficiar al reo), cuando alude a la expresión «otras circunstancias análogas». Deja espacio para la construcción intelectual del hermeneuta, para que este, a la luz de la situación concreta, pueda extraer la noción de continuidad delictiva, apartando el caso de la simple y llana reiteración delictiva, que daría lugar a la correspondiente aplicación acumulativa de penas. En este sentido, nos parece claro que al aplicador de la norma le corresponde analizar la relación de contexto que subyace a la comisión del delito y denota la existencia de una única intención. Reducir la cuestión de la continuidad delictiva a una operación matemática, puramente objetiva, sería quebrar la construcción legal, reduciendo el campo de eficacia de una garantía puesta al servicio del acusado y en su beneficio, sin que para ello se presenten imperativos legales o técnicos, lo que invertiría el vector hermenéutico orientador de todo el Derecho sancionador (a favor del reo, por la contención y delimitación del ejercicio del *ius puniendi*).

No obstante, es importante no confundir la continuidad delictiva con la simple y llana habitualidad delictiva. En este sentido, el análisis de la situación concreta resulta nuevamente relevante, como muestra el ejemplo relatado por GRECO, cuando alude a la situación de un determinado agente que roba en todas las sucursales bancarias de una determinada ciudad del interior, pues sabía que en una fecha concreta no habría

⁵⁸³ Mag. Pon. Xavier de Albuquerque, RT 542/455.

vigilancia policial. En dicho caso, la existencia de un «proyecto único» parece evidente. Por otro lado, si las acciones delictivas no derivan de una determinada «situación primitiva», el nexo de causalidad se habrá roto, como ya ha señalado el STF en alguna ocasión:

Penal. Delito continuado. Código Penal, artículo 71. I. Para que se configure la continuidad delictiva es necesario que los agentes hayan cometido los delitos sirviéndose de ocasiones nacidas de la situación primitiva, por lo que debe existir nexo de causalidad respecto de la hora, lugar y circunstancias. II – HC denegado⁵⁸⁴.

La línea jurisprudencial señala que, al analizar la continuidad, se debe tener en mente las mismas relaciones y oportunidades, como la del sujeto que hurta pequeñas cantidades, cada día, a su empleador, para que no se note, o aquel que, en una noche hurta en varios despachos del mismo edificio; o incluso el caso del adulterio que se consuma la relación en noches sucesivas⁵⁸⁵.

En Brasil, la jurisprudencia del STJ se consolidó en el sentido de reconocer la existencia de delito continuado en diversos supuestos tributarios. Así, ya entendió que la emisión de sucesivas facturas «irregulares» que falseaban el verdadero importe del ICMS que debía recaudarse, reduciéndolo, en sucesivos vencimientos, debe entenderse como una unidad delictiva, a los efectos de aplicar las ventajas de la legislación penal para el delito continuado^{586 587}.

⁵⁸⁴ HC n.º 68890/SP, Mag. Pon. Carlos Velloso.

⁵⁸⁵ Conforme JESUS, Damasio de. Ob. cit., p. 528.

⁵⁸⁶ Véase, a modo de ejemplo, la siguiente sentencia: «HABEAS CORPUS. DELITO CONTRA EL ORDEN TRIBUTARIO. FACTURA «IRREGULAR». CIRCUNSTANCIA JUDICIAL. DETERMINACIÓN DE LA PENA-BASE. *BIS IN IDEM*. CARACTERIZACIÓN. DELITO CONTINUADO. NÚMERO DE DELITOS. CONCURSO IDEAL. FUNCIÓN FAVORABLE AL REO. OBLIGATORIEDAD. 1. Al ser las circunstancias que informaron la individualización de la pena por el magistrado idénticas a las del hecho humano rector de la decisión política de criminalización, cuya gravedad objetiva y subjetiva determinaron el mínimo legal abstracto de la sanción conminada, está prohibido atribuirles efecto agravante del límite inferior de la respuesta penal, so pena de violación manifiesta del principio *ne bis in idem*. 2. Tratándose del ICMS, que grava «operaciones relativas a la circulación de mercancías» (artículo 2, inciso I, de la Ley Complementaria n.º 87, de 13 de septiembre de 1996), cada una de las reducciones de tributo devengado caracteriza el delito tipificado en el artículo 1, inciso I, de la Ley 8.137/90. 3. Nada impide, en dichos supuestos, reconocer el concurso ideal, si la

De la misma forma, la jurisprudencia del STJ se consolidó en el reconocimiento de que la apropiación indebida de las aportaciones a la seguridad social, por parte de la persona jurídica que retiene y no ingresa el tributo en el Erario, en sucesivos vencimientos, debe entenderse como un delito continuado, que tiene derecho a las pertinentes ventajas legales⁵⁸⁸.

En el contexto de la legislación fiscal, es de suma importancia señalar que la Ley n.º 4.502/64, en el artículo 74, §§ 3.º y 4.º, reconoce la posibilidad de que se configuren infracciones fiscales continuadas, que merezcan un tratamiento distinto y favorecido, con lo que se lleva al ámbito del Derecho tributario sancionador las

conducta final, que da lugar a la supresión o reducción de los tributos devengados, unifica las distintas conductas-medio. 4. La caracterización de más de un concurso ideal de delitos, en la unidad del delito continuado, debe influir, de forma favorable al reo, en el *quantum* del aumento de la continuación, porque realmente su extensión se ve atenuada por las unidades formales que la integran, siendo demasía ignorarlas y considerar cada uno de los delitos de forma aislada, para, después, sumarlos y aplicar el grado máximo de la continuación. 5. Orden concedida (HC 34347 / RS, pon. Hamilton Carvalhido).

⁵⁸⁷ En el ámbito de los tribunales regionales federales, la consideración de la figura del delito continuado, en delitos contra el sistema tributario deriva, como se lee, a modo de ejemplo, del siguiente resumen de sentencia: PENAL. DENUNCIA POR LA LEY 4792/65 Y LEY 8137/90. FALSIFICAR PARA DEFRAUDAR. FACTURA IRREGULAR. *BIS IN IDEM* QUE SE EXCLUYE. CONDENA POR LA LEY 8137/90. INADECUADA A LA ESPECIE LA RECEPCIÓN DE LA ACUMULACIÓN MATERIAL. DELITO FISCAL. PARTICIPACIÓN DE MENOR IMPORTANCIA. ART. 29, PÁRR. 1 DEL CP-40. PENA REDIMENSIONADA. SUSPENSIÓN CONDICIONAL DE LA PENA. PRESTACIÓN DE SERVICIOS A LA COMUNIDAD. 1. La llegada de la LEY 8137/90, que reproduce la figuras penales de la LEY 4792/65, hace incompatible la aplicación simultánea de los dos tipos penales, con lo que se impone el mantenimiento de la sentencia de primera instancia, con solución condenatoria solo por la ley posterior, con lo que se evita el *bis in idem*. 2. Al ser la intención de los agentes falsificar para defraudar, la represión penal tendrá que recaer en el tipo penal contra orden tributario, regulado en el ART. 1, INC. 1 e INC. 2, de la LEY 8137/90. 3. La ficción jurídica de la continuidad delictiva tiene el objeto de evitar el exceso punitivo. Si se considera la periodicidad del delito fiscal, cuyas acciones delictivas se producen de forma sucesiva, coherentes en el modo de operación y temporal, se concluye que los delitos posteriores son continuación del primero. 4. Al ser la contribución del coacusado menos expresiva para el hecho delictivo, hay que reconocer su menor participación, prevista en el ART. 29, PÁRR. 1, del CP-40. 5. Redimensionada la pena por el tribunal en dos años de reclusión y presentes los requisitos que autorizan la suspensión condicional de la pena, se concede dicha suspensión al acusado apelante, que deberá prestar servicios a la comunidad durante el primer año del período de prueba (ACR 9604276999, Pon. Tânia ESCOBAR, 2.ª S.).

⁵⁸⁸ Véase, a modo de ejemplo, el siguiente fallo: «PENAL. FALTA DE INGRESO DE LAS CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL. PERÍODO CONTINUO ANTERIOR Y POSTERIOR A LA LEY N.º 8.383/91. INGRESO POSTERIOR A LA DENUNCIA. EXTINCIÓN DE LA PUNIBILIDAD. DELITO CONTINUADO. RÉGIMEN DE LA LEY EN EL MOMENTO DE LA ÚLTIMA INFRACCIÓN. LEY N.º 8.212/91. – El delito de falta de ingreso de las aportaciones a la seguridad social descontadas de los salarios de empleados en un delito continuado y, por ello, debe castigarse según el régimen de la ley vigente en el momento en el que se comete la última acción delictiva. - No se puede hablar de extinción de la punibilidad, si la falta de ingreso de las cotizaciones abarca un período continuo anterior y posterior a la Ley n.º 8.383/91, título legal que derogó el art. 14 de la Ley n.º 8.137/90, y el débito no se ingresó totalmente antes de la denuncia. - Recurso especial estimado». (REsp 207552 / PR - pon. Ministro VICENTE LEAL –T 6 - SEXTA TURMA - 14/12/2000)

conquistas y garantías ya consolidadas en el Derecho penal, como se comentará más adelante.

6.6 El artículo 74 de la Ley n.º 4.502 y su adopción como regla general, en el contexto del Derecho sancionador tributario, para la determinación del criterio de exasperación a la reiteración punitiva y para la prohibición de doble ponderación de circunstancias agravantes y calificadoras

El artículo 74 de la Ley n.º 4.502/64⁵⁸⁹ establece que, al determinarse, en el mismo proceso, la comisión, por la misma persona física o jurídica, de dos o más infracciones idénticas, sujetas a pena de multa fija, «se aplica, en el grado correspondiente, la pena impuesta a una de ellas, aumentada en un 10% (diez por ciento) por cada repetición de la falta, consideradas, en conjunto, las circunstancias calificadoras y agravantes, como si se tratara de una única infracción» (§ 1.º). Asimismo dispone «cuando se trate de infracción continuada, con relación a la que se hayan levantado diversas actas o representaciones, estas se reunirán en un único proceso, a los efectos de imponer la pena».

Con ello, incorpora en el ámbito del Derecho sancionador tributario brasileño la noción de infracción continuada, para la que prevé la imposibilidad de acumulación sancionadora y establece una regla objetiva de agravación, en sintonía con las exigencias de la prohibición de *bis in idem*. Además, incorpora, en este campo, la

⁵⁸⁹ Art. 74. Al determinarse, en el mismo proceso, la comisión, por la misma persona física o jurídica, de dos o más infracciones, se aplican de forma acumulativa, en el grado correspondiente, las penas establecidas, si las infracciones no son idénticas o cuando se están presentes los supuestos previstos en el artículo 85 y su párrafo.

§ 1.º Si las infracciones son idénticas y están sujetas a la pena de multas fijas, previstas en el artículo 84, se aplica, en el grado correspondiente, la pena impuesta a una de ellas, aumentada en un 10% (diez por ciento) por cada repetición de la falta, consideradas, en conjunto, las circunstancias calificadoras y agravantes, como si se tratara de una única infracción. (Véase Decreto Ley n.º 34, de 1966)

§ 2.º Si la pena establecida es la pérdida de la mercancía o multa proporcional al importe del impuesto o del producto al que se refieren las infracciones, se consideran, en su conjunto, las circunstancias calificadoras y agravantes, como si de una sola infracción se tratase. (Véase Decreto Ley n.º 34, de 1966)

§ 3.º Cuando se trate de infracción continuada, respecto a la que se hayan levantado diversas actas o representaciones, se reunirán en el mismo proceso, a los efectos de imponer la pena.

§ 4.º No se considera infracción continuada la repetición de una falta ya tratada en un proceso fiscal cuya apertura de haya notificado ya al infractor.

noción de que no cabe una doble ponderación de las circunstancias agravantes y calificadoras⁵⁹⁰.

Aunque la Ley n.º 4.502/64 no constituya una norma general, pensamos —y se trata de una afirmación relevante— que, considerados los mandatos del CTN relativos al recurso a la analogía e interpretación más favorable al acusado en la determinación de las infracciones (según determinan los artículos 112 y 108), dicha disposición puede legítimamente tomarse como regla general y aplicarse por analogía al Derecho sancionador tributario brasileño como un todo, en defecto de otras normas relativas a estos temas.

El legislador ha adoptado, en la referida disposición, la noción jurídica del hecho, capaz de dar unidad exegética a eventos físicamente independientes, pero vinculados entre sí por una (supuesta) relación lógico-temporal. Al tratarse de la reiteración de infracciones idénticas, no se permitirá la acumulación indistinta de sanciones, ni siquiera la acumulación de las cargas referentes a las circunstancias agravantes o calificadoras. El hecho tendrá que considerarse uno solo y comportará, exclusivamente, un castigo, aunque de forma agravada. Y, en cuanto a la graduación del agravamiento, será posible, por las mismas razones antes referidas, tanto la adopción del criterio previsto en el § 1.º del artículo 74, como —en el caso de que se concluya a favor de una mayor especialidad— del criterio genéricamente establecido en la legislación penal para el supuesto de delito continuado (artículo 71 del CP, que prevé un aumento de 1/6 a 2/3), de forma que se opta por la solución que sea más favorable para el infractor (en consonancia con las determinaciones del CTN).

Interesa observar que la aplicación de dichas reglas de exasperación no se limita al poder judicial, en el control de legalidad/constitucionalidad de los actos administrativos, de forma que lo puede aplicar perfectamente la autoridad administrativa en el acto de imposición de la sanción a través de un acta de infracción, pues deriva de interpretación analógica autorizada por el CTN a la «autoridad competente para aplicar la legislación tributaria» (indistintamente) y de su impositiva hermenéutica más favorable en lo que concierne «a las circunstancias materiales del

⁵⁹⁰ En rigor, la literalidad del texto va más allá, ya que admite el uso de la técnica de exasperación al concurso material homogéneo, una vez que se refiere a infracciones enjuiciadas en el mismo proceso, sin limitarse propiamente a las infracciones continuadas.

hecho», «a la naturaleza o extensión de sus efectos» y, muy importe, «a la naturaleza o determinación de la pena aplicable». Así, las infracciones formales de la legislación tributaria (y las sujetas a multa fija, en general) no pueden dar margen a una sucesión autónoma e independiente de aplicación de multas, como si cada uno de los actos constituyera un hecho punible de forma aislada, ignorando completamente la cadena secuencial que informa la existencia de un vínculo capaz de revelar una unidad entre ellos. El ejercicio plural y acumulativo del *ius puniendi* en dicha circunstancia, sin tener en cuenta, en los sucesivos castigos, aquellos ya aplicados con anterioridad a los actos cronológicamente anteriores —aunque estén presentes las mismas condiciones de tiempo, lugar y forma de ejecución, previstas en la ley— sometería la sanción administrativa a un régimen más severo que el aplicable a los delitos y redundaría en una clara vulneración de la prohibición de *bis in idem*, ya que —jurídicamente— se trata de un único delito o infracción.

El mismo raciocinio se aplica a las sanciones que en su caso se impongan de forma cualificada a la infracción material existente. La aplicación de una sanción por la forma cualificada (esto es, que considere un porcentaje represivo más elevado, dada la utilización de algún método fraudulento por parte del contribuyente) en un determinado mes, impide que se tome la misma circunstancia para elevarse el castigo relativo al incumplimiento de la obligación principal relativa al mes/vencimiento siguiente, so pena de estar valorando doblemente la misma circunstancia, ya objeto de castigo anterior.

La valoración de los hechos, según la pacífica doctrina y jurisprudencia en torno a la aplicación de la prohibición de *bis in idem*, no puede llevar a considerar una determinada situación agravante o calificadora más de una vez a los efectos de agravar la pena impuesta. Este procedimiento redundaría en una clara ofensa a la regla prohibitiva de la imposición de doble castigo por un mismo hecho. La doble valoración es también una forma de doble penalización, ya que redundaría en reiterados castigos adicionales ante una única circunstancia, que ya fue sopesada en la imposición de la primera sanción. Como afirma de modo categórico GARCÍA ALBERO, aludiendo a la prohibición de *bis in idem*, «podemos señalar que en su virtud queda excluida la posibilidad de valorar de modo plural, y siempre que las valoraciones se orienten en la

misma dirección, un mismo factor determinante tanto del "quod" como del "quantum" concreto de pena»⁵⁹¹.

En la jurisprudencia penal sucede lo mismo, como se desprende de la sentencia del STF:

Banda armada y robo. Concurso. Concurso de delitos de formación de banda armada y robo con el concurso de agentes y uso de armas. *Bis in idem* con relación a las circunstancias que califican el robo, pues estas integran el hecho típico de la primera imputación. Habeas Corpus admitido para excluir de la condena el aumento de la pena relativo a las mencionadas circunstancias calificadoras del robo, decisión que ha de extenderse a dos de los coacusados (artículo 580 del CPP)^{592 593 594}.

⁵⁹¹ GARCÍA ALBERO, Ramón. *Non Bis in idem Material y Concurso de Leyes*. Barcelona: Cedecs, 1995, p. 239.

⁵⁹² HC 61859 / RJ, ponente SOARES MUNOZ.

⁵⁹³ En el mismo sentido: HC 69033 / SP, ponente Marco Aurélio - LEY – APLICACIÓN EN EL TIEMPO - RETROACTIVIDAD - PERJUICIO PARA EL AGENTE - APRECIACIÓN. Se admite la retroactividad de la ley penal, al punto de afectar a hechos anteriores, en lo que sea más favorable al agente. Párrafo único del artículo 2 del Código Penal. Separables las partes de las normas en conflicto, posible y la aplicación de lo que en ellas sea más benigno. Esto sucede con relación a la regencia del delito continuado. Fechado el delito en época anterior a la reforma de 1984, cabe observar la redacción primitiva del apartado 2 del artículo 51 del Código Penal (anterior a la reforma de 1984) y no la más gravosa, relativa a los delitos dolosos, contra víctimas diferentes, cometidos con violencia o amenaza grave a la persona, introducida en el sistema jurídico a través del párrafo único del artículo 71 del citado Código. Constatada la retroactividad perjudicial al agente, se impone la concesión de la orden. PENA - DOSIMETRÍA - DELITO CONTINUADO – DETERMINACIÓN DEL AUMENTO. Tanto cuanto sea posible, la determinación del aumento debe resultar del criterio objetivo referente al número de infracciones, evitándose, con ello, el riesgo de caer en un verdadero «bis in idem», es decir, el de tener en cuenta circunstancias ya consideradas anteriormente en el cálculo de la pena base. Al tratarse de procedimiento repetido una única vez, todo recomienda la aplicación del porcentaje mínimo de aumento.

⁵⁹⁴ La jurisprudencia es firme en el sentido de también evitar —respetando la prohibición de *bis in idem*— que la exasperación de la pena existente en el delito continuado, solamente puede tomarse en consideración una única vez. Es lo que se desprende, por ejemplo, del siguiente fallo del Tribunal Regional Federal de la Cuarta Región: HC 200504010422806, ponente Maria de Fátima Labarrère, j. 13.12.05: HABEAS CORPUS. DELITO CONTINUADO. UNIFICACIÓN DE PENAS. AUMENTO POR LA CONTINUIDAD DELICTIVA. DOBLE APLICACIÓN. *BIS IN IDEM*. PROHIBICIÓN. FALTA DE COACCIÓN ILEGAL. ORDEN DENEGADA. 1. En la unificación de penas, el aumento resultante de la continuidad delictiva debe producirse una sola vez, so pena de *bis in idem*. El juicio de la ejecución, al establecer la pena unificada, debe evitar el aumento realizado a título de caracterización de delito continuado reconocido en la sentencia condenatoria. 2. En este caso, aunque se ignore el aumento de la pena unificada, como resultado del doble aumento por el delito continuado, es inviable la pretensión

Esta idea está tan difundida que, en el *Manual de Derecho Administrativo Sancionador* de la Abogacía General del Estado, publicado por el Ministerio de Justicia español, se señala que «por último, el *non bis in idem* supone también que no se pueda tener en cuenta para agravar una sanción una circunstancia que haya sido ya sancionada de modo autónomo, o haya sido considerada para definir una infracción»⁵⁹⁵. Y, GARCÍA ALBERO, aludiendo a la prohibición de *bis in idem*, subraya que «podemos señalar que en su virtud queda excluida la posibilidad de valorar de modo plural, y siempre que las valoraciones se orienten en la misma dirección, un mismo factor determinante tanto del "quod" como del "quantum" concreto de pena»⁵⁹⁶.

De esta forma, también se impone a las circunstancias agravantes y calificadoras, la adopción de la referida prohibición de su doble ponderación como regla general, ampliable a todo el Derecho sancionador tributario. No hay razón alguna, principio o regla, que pueda justificar que eventualmente no se tengan en consideración las técnicas que dan eficacia a la prohibición de *bis in idem* en el ámbito penal, también a las sanciones administrativas, sobre todo cuando ello redunde de forma abierta e innegable en la imposición doble o múltiple de castigos ante un mismo hecho (en el caso, la misma circunstancia agravante o calificadora ya ponderada), por la simple razón de que se estará optando por una forma de interpretación desfavorable para el acusado, que expresamente prohíbe el CTN en la imposición y determinación de sanciones. El *ne bis in idem*, en el ámbito sancionador, ya se impondría de forma independiente incluso por la existencia de regla establecida, como principio rector de todo el Derecho punitivo⁵⁹⁷.

del demandante de ser puesto en libertad. No hay coacción ilegal que deba sanarse en el presente «habeas corpus». 3. Orden denegada.

⁵⁹⁵ Manual de Derecho Administrativo Sancionador de la Abogacía General del Estado. Navarra: Ministerio de Justicia y IOB Thompson, 2005, p. 287.

⁵⁹⁶ GARCÍA ALBERO, Ramón. *Non Bis in idem Material y Concurso de Leyes*. Barcelona: Cedecs, 1995, p. 239.

⁵⁹⁷ A efectos meramente ilustrativos, podemos citar la sentencia que unifica el criterio de las secciones primera y segunda del STJ sobre la imposibilidad de aplicar una doble multa en el ámbito del proceso civil, aunque ambas se prevean en ley y no exista ninguna regla que prohíba la acumulación. De esta forma, el Tribunal, eligiendo una solución basada en la especialidad, optó por excluir completamente la imposición de la segunda sanción (sin que para ello fuera necesario declarar su ilegalidad, inconstitucionalidad o cualquier vicio): PROCESAL CIVIL – RECURSOS PARA UNIFICACIÓN DE

6.7 Breves consideraciones sobre el artículo 72 del Código Penal

Aunque el artículo 72 del Código Penal prevea que «en el concurso de delitos, las penas de multa se aplican de forma distinta e íntegra», entendemos que esta previsión no perjudica lo expuesto hasta este momento, en lo que se refiere a la aplicación de la prohibición de *bis in idem* respecto de las sanciones tributarias. En primero lugar porque existe un límite a la aplicación de la pena de multa en Código Penal, artículo 49, que prevé que «la pena de multa consiste en el pago al fondo penitenciario de la cuantía fijada en la sentencia y calculada en días-multa. Su extensión mínima será de 10 (diez) y la máxima de 360 (trescientos sesenta) días-multa». Este límite ya es bastante razonable cuando se verifican los niveles en los que se puede determinar la cuantía del día-multa, a saber: «§ 1.º -La cuantía del día-multa la determinará el juez sin que pueda ser inferior a un trigésimo del mayor salario mínimo mensual vigente en el momento del hecho, ni superior a 5 (cinco) veces ese salario». Es decir, existe un límite que ya sirve para garantizar la proporcionalidad en la aplicación de las multas, aunque se sumen.

En segundo lugar, es verdad que la pena de multa constituye, la mayoría de las veces, una pena accesoria en el Derecho penal, que no goza del protagonismo que ejerce en el ámbito sancionador tributario⁵⁹⁸. Por lo tanto, la comparación correcta debe realizarse entre los regímenes aplicables a las penas/sanciones centrales de uno y otro ramo, pues el legislador se preocupa de ellas de forma más detenida y para ellas se estableció todo un régimen relativo al concurso de delitos.

DOCTRINA – RECURSO DE REPOSICIÓN DILATORIO – IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 18 Y 557, § 2.º, DEL CPC – ACUMULACIÓN - IMPOSIBILIDAD – PRECEDENTES - Caracteriza un innegable «bis in idem» la imposición acumulativa de las multas previstas en los artículos 18 y 557, § 2.º, del CPC, por la interposición de un único recurso – Ante el principio de especialidad, la oposición de recurso de reposición dilatorio solo da lugar a la oposición de la multa prevista en el § 2.º único del artículo 557 del CPC – Recursos de reposición admitidos para excluir la multa del artículo 18 del CPC (EREsp 641522 / SP, ponente PEÇANHA MARTINS, S. 1.ª).

⁵⁹⁸ Por esta razón el Código Penal prevé, en el artículo 60, § 2.º que la pena privativa de libertad solo puede sustituirse por la de multa cuando no sea superior a seis meses.

Por último (pero no menos importante), es verdad que la determinación del CTN es en el sentido de buscar apoyo en la analogía para dar la solución *más favorable* para el acusado, lo que obviamente se frustraría si se admitiera la posibilidad ilimitada de acumular las sanciones pecuniarias. Por lo tanto, la prohibición de *bis in idem* debe tomar del Derecho penal las nociones que le otorguen un mayor grado de eficacia que posibilite un sistema más objetivo de control del ejercicio del *ius puniendi* y una mayor garantía de los derechos individuales.

Es evidente que no sería admisible, por absoluta incompatibilidad con la Constitución, concluir que no hay límites para las multas pecuniarias y su acumulación, en cualquier ámbito o circunstancia⁵⁹⁹. La violación de sus disposiciones sería múltiple, empezando por la prohibición de confiscación, siguiendo por la de proporcionalidad y legalidad, como, además, el STF ha decidido de forma reiterada, conforme las distintas sentencias antes referidas. En este sentido, el artículo 72 del Código Penal solo puede entenderse como una de esas disposiciones que no pueden trasladarse precisamente por su especificidad y que únicamente se puede entender contextualizada en aquel sistema, en el que el centro del castigo se halla en las sanciones privativas de libertad y donde la multa aparece solo como una figura secundaria, complementaria e inferior.

Sección II

Aspectos adjetivos/procesales de la prohibición de *bis in idem* en el Derecho sancionador tributario: la duplicidad (simultánea o sucesiva) de procesos punitivos

1. El (principio del) fin del mito de la independencia de las esferas en el ordenamiento jurídico brasileño⁶⁰⁰

⁵⁹⁹ «El concepto de ley propio del Estado de Derecho, que transforma la Democracia en una Democracia constitucional, es el que hace posibles aquí garantías contra injusticias y desigualdades. También hace posible la distinción entre leyes y otros actos estatales, pues en la Democracia absoluta la voluntad del pueblo es soberana, y no sólo ley suprema, sino también suprema decisión judicial, acto de la suprema autoridad administrativa, etc.» (SCHIMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 1982, p. 252).

⁶⁰⁰ Partes de este apartado se han extraído del artículo que publicamos en coautoría con Felipe MOREIRA DE OLIVEIRA (PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 119 y sig.

En diciembre de 2003, el Supremo Tribunal Federal pronunció una importante decisión que cambió su posición sobre el tormentoso tema relativo a los llamados delitos tributarios. Por mayoría, en el juicio del *Habeas Corpus* n.º 81.611, decidió el pleno de la Corte Suprema conceder el *writ*, determinando la interrupción de la acción penal propuesta contra un acusado del delito previsto en el artículo 1 de la Ley n.º 8.137/90⁶⁰¹, pues al comienzo de la acción penal estaba pendiente la decisión en la esfera administrativa del fondo del tributo alrededor del que se habría cometido un delito contra el orden tributario. La decisión del Supremo Tribunal Federal tiene una consecuencia concreta: la necesidad de que el crédito tributario se haya constituido de forma definitiva como condición para interponer la acción penal. Pero, además, se refiere a otro aspecto muy relevante para el presente trabajo: la ruptura y destrucción del mito de la «independencia de las esferas».

El Derecho, como ciencia cultural que es, elabora, organiza y establece conceptos que, muchas veces, con el paso del tiempo, afectan al estatus de «*entidades sacras*» cuya simple evocación constituye una afirmación incontestable de la «verdad». Dichos conceptos, sin ser cuestionados sobre su significado o corrección, adquieren carácter mítico, convirtiéndose en verdades absolutas, inatacables, bajo el discurso de amenaza de desestructuración del Derecho mismo.

Una de estas «verdades míticas» era el referido argumento de la *independencia de las esferas administrativa-tributaria y penal*. Esta independencia, que se tenía como absoluta, se petrificó en la sentencia de la solicitud de medida cautelar en la Acción

⁶⁰¹ Art. 1 – Constituye delito contra el orden tributario suprimir o reducir tributo, o contribución social y cualquier obligación accesoria, mediante las siguientes conductas: I – omitir inspección o prestar declaración falsa a las autoridades hacendísticas; II – defraudar a la inspección tributaria, incluyendo elementos inexactos u omitiendo operación de cualquier naturaleza, en documento o libro exigido por ley fiscal; III – falsificar o falsear facturas, documentos de cobro, facturas conformadas, notas de venta o cualquier otro documento relativo a la operación imponible; IV – elaborar, distribuir, expedir, emitir o utilizar documento que se sepa o se deba saber que es falso o inexacto; V – negar o no expedir, cuando sea obligatorio, factura o documento equivalente, relativa a la venta de mercancía o prestación de servicio, efectivamente realizado, o expedirlas incumpliendo los requisitos establecidos en la legislación. Pena – reclusión de 2 (dos) a 5 (cinco) años, y multa. Párrafo único. El incumplimiento de las exigencias de la autoridad, en el plazo de 10 (diez) días, que podrá transformarse en horas en virtud de la mayor o menor complejidad de la materia o la dificultad para cumplir la exigencia, caracteriza la infracción prevista en el inciso V.

Directa de Inconstitucionalidad n.º 1571/DF⁶⁰², que postulaba la suspensión de lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley n.º 9.430/96. En el fondo del asunto, la referida acción discutía la adecuación constitucional de la aludida disposición legal, como se expone a continuación.

1.1 La resolución de la solicitud de medida cautelar en la ADIN n.º 1571

El Fiscal General de la República propuso la Acción Directa de Inconstitucionalidad relativa al artículo 83 de la Ley n.º 9.430/96^{603 604}, en la que postulaba, en sede cautelar la suspensión de la norma atacada.

Al conocer de la solicitud de la medida cautelar, el Supremo Tribunal Federal decidió seguir, por mayoría, la posición del ponente Nery da SILVEIRA, que concluía que la referida disposición legal no establecía condición de procedibilidad para la

⁶⁰² Informativo do Supremo Tribunal Federal n. 64, 17-28 de março de 1997, p. 1 a 4.

⁶⁰³ Art. 83. La representación fiscal a efectos penales relativa a los delitos contra el orden tributario previstos en los artículos 1 y 2 de la Ley n.º 8.137, de 27 de diciembre de 1990, y a los delitos contra la Seguridad Social, previstos en los artículos 168-A y 337-A del Decreto Ley n.º 2.848, de 7 de diciembre de 1940 (Código Penal), será remitida al Ministerio Público tras la decisión final, en la esfera administrativa, sobre la exigencia fiscal del crédito tributario correspondiente. (Redacción de la Ley n.º 12.350, de 2010).

Párrafo único. Las disposiciones del párrafo introductorio del artículo 34 de la Ley n.º 9.249, de 26 de diciembre de 1995, se aplican a los procesos administrativos y a las investigaciones y procesos en curso, siempre que el juez no haya recibido la denuncia.

§ 1.º En el supuesto de que se haya concedido un fraccionamiento del crédito tributario, la representación fiscal a efectos penales solamente se enviará al Ministerio Público tras la exclusión de la persona física o jurídica del fraccionamiento. (Disposición introducida por la Ley n.º 12.382, de 2011).

§ 2.º Se suspenderá la pretensión punitiva del Estado referente a los delitos previstos en el párrafo introductorio, durante el período en el que la persona física o jurídica relacionada con el agente de los referidos delitos esté incluida en el fraccionamiento, siempre que la solicitud de fraccionamiento haya sido formalizada antes de la recepción de la querrela. (Disposición introducida por la Ley n.º 12.382, de 2011).

§ 3.º No se producirá la prescripción penal durante el período de suspensión de la pretensión punitiva. (Disposición introducida por la Ley n.º 12.382, de 2011).

§ 4.º Se extingue la punibilidad de los delitos referidos en el párrafo introductorio cuando la persona física o jurídica relacionada con el agente realice el pago íntegro de los débitos derivados de tributos, incluidos los accesorios, que hayan sido objeto de concesión de fraccionamiento. (Disposición introducida por la Ley n.º 12.382, de 2011).

§ 5.º Lo dispuesto en los §§ 1.º a 4.º no se aplica en los supuestos de prohibición legal de fraccionamiento. (Disposición introducida por la Ley n.º 12.382, de 2011).

§ 6.º Las disposiciones del párrafo introductorio del artículo 34 de la Ley n.º 9.249, de 26 de diciembre de 1995, se aplican a los procesos administrativos y a las investigaciones y procesos en curso, siempre que el juez no haya recibido la denuncia. (Reenumeración del párrafo único por la Ley n.º 12.382, de 2011).

⁶⁰⁴ Por violación de lo dispuesto en los artículos 1, 2, 3, 5, párrafo introductorio e inciso XXXV, 37, 60, § 4.º, III, 192, I y 170 de la Constitución Federal.

interposición de la denuncia, dirigiéndose a los agentes de la administración tributaria, por lo que el Ministerio Público, titular de la acción penal, podía proponerla antes de que terminara el procedimiento administrativo⁶⁰⁵.

El magistrado Maurício CORRÊA siguió al ponente al afirmar que: «si se verifica la existencia del delito, en el momento en el que se procede a la acción fiscal, nada impide la acción del Ministerio Público, con independencia de la resolución del proceso administrativo».

En el mismo sentido, el magistrado Celso de MELLO concluyó que «la norma legal ahora cuestionada *no* impide que el Ministerio Público, para poder instaurar, en los delitos contra el orden tributario, la pertinente *persecutio criminis*, dependa de la superveniencia de decisión final, en la esfera administrativa, reconociendo la exigibilidad fiscal del crédito tributario correspondiente». El magistrado señaló, además, que no podían presumirse los requisitos de procedibilidad de la acción penal y que, solo se podía considerar la acción penal pública como condicionada, cuando la ley estableciese la necesidad de delación postulatoria⁶⁰⁶.

En la aludida sentencia, a pesar de la negativa a conceder la acción cautelar en la referida ADIN, los magistrados Marco Aurélio MELLO y Carlos VELLOSO explicaron su criterio en el sentido de la necesidad de terminar el proceso administrativo para interponer la acción penal.

El magistrado Carlos VELLOSO fijó su punto de vista afirmando que «si no hay liquidación definitiva, decisión final definitiva, no existe, aún, crédito fiscal

⁶⁰⁵ En la sentencia del magistrado Nery da SILVEIRA se afirmaba: «no define el artículo 83, de la Ley n.º 9.430/1996, de ese modo, condición de procedibilidad para instaurar la acción penal pública, que podrá, en la forma de derecho, incluso antes de finalizar la instancia administrativa, que es autónoma, dar inicio a la instancia penal, proponiendo la acción correspondiente».

⁶⁰⁶ Así se expresa el magistrado Celso de MELLO: «conviene afirmar, en este punto, pues es necesario, que los requisitos de procedibilidad *no se presumen*. Antes bien, deben resultar, de forma expresa e inequívoca, del texto legal. La acción penal de iniciativa pública *solamente* se calificará como acción penal *condicionada*, cuando su conocimiento, por el Ministerio Público, *dependa* —por efecto de *expresa* determinación legal— de la *delación postulatoria* manifestada por el ofendido o por órgano o autoridad competente».

exigible. El Ministerio Público no podrá, por ende, instaurar la acción penal»⁶⁰⁷. Y concluyó que, a la luz de la previsión legal de extinción de la punibilidad por el pago del tributo antes de recibir la denuncia, el proceso penal solamente podría instaurarse tras la liquidación fiscal, lo que solo se produce con la decisión final del procedimiento administrativo⁶⁰⁸.

El magistrado Sepúlveda PERTENCE denegó la cautelar, dejando abierto el tema con relación a la cuestión penal al señalar: «No entro en la cuestión de cuándo el Ministerio Público podrá, o no, denunciar mientras se desarrolla la acción fiscal —o incluso sin que transcurra—, porque sigo entendiendo que el problema del demandado de poder servirse de la facultad de extinguir la punibilidad por el pago del crédito debe encontrar alguna solución en Derecho».

1.2 El Habeas Corpus n.º 81.611

Como ya se ha señalado, en el último mes de 2003, el Tribunal Supremo estableció que con relación a los delitos previstos en el artículo 1 de la Ley n.º 8.139/90, es necesario terminar el proceso administrativo instado para establecer el importe (y la existencia misma) del crédito tributario. Se trata del *Habeas Corpus* n.º 81.611-DF, magistrado ponente Sepúlveda PERTENCE. El resumen de la sentencia dice lo siguiente:

I. Delito material contra el orden tributario (Ley n.º 8137/90, artículo 1): liquidación del tributo pendiente de decisión definitiva en el proceso administrativo: falta de justa causa para

⁶⁰⁷ Y continúa: «véase el párrafo introductorio del art. 1: falsificó o falseó factura, ¿para qué? Para suprimir o reducir tributo; defraudó a la inspección tributaria, incluyendo elementos inexactos, omitiendo operación de cualquier naturaleza, ¿para qué? Para suprimir o reducir tributo. Si no hay reducción o supresión de tributo, no hay delito. Es decir, si no hay defraudación de tributo no hay delito».

⁶⁰⁸ Según el magistrado: «reitero que el Ministerio Público no podrá interponer denuncia, con base en los artículos 1 y 2 de la Ley 8.137, de 1990, sin que antes se haya dictado la decisión final en el procedimiento administrativo fiscal, en virtud de lo que dispone el art. 34 de la Ley 9.249, de 26.12.95, antes referido, que establece el pago del tributo, incluso de las obligaciones accesorias, antes de la interposición de la denuncia, extingue la punibilidad de los delitos definidos en la Ley 8.137, de 1990, y en la Ley 4.729, de 1965. Ahora bien, solo con la decisión final en el procedimiento administrativo se considera calculado el crédito fiscal que realmente se debe; solo con la decisión final del procedimiento administrativo el crédito fiscal se hace exigible. Solo en este caso se ha realizado la liquidación (CTN, artículos 142 y sig.)».

la acción penal, sin embargo, se suspende la prescripción mientras no se pueda instar por falta de liquidación definitiva. 1. Aunque la denuncia no está condicionada a la representación de la autoridad fiscal (ADInMC n.º1571), falta justa causa para la acción penal por la comisión del delito tipificado en el artículo 1 de la Ley 8137/90 —que es material o de resultado—, mientras no haya decisión definitiva del proceso administrativo de liquidación, ya se considere la liquidación definitiva una condición objetiva de punibilidad o un elemento normativo de tipo. 2. Por otro lado, admitida por ley la extinción de la punibilidad del delito mediante la satisfacción del tributo debido, antes de la denuncia (Ley n.º 9249/95, artículo 34), principios y garantías constitucionales eminentes no permiten que, por la interposición anticipada de la acción penal, se le quiten al ciudadano los medios que la ley misma le otorga para cuestionar, ante el Fisco, la exactitud de la liquidación provisional, a la que se debiera someter para evitar el estigma y los sinsabores de toda suerte de proceso penal. 3. No obstante, mientras dure, por iniciativa del contribuyente, el proceso administrativo suspende la prescripción de la acción penal por delito contra el orden tributario que dependa de la liquidación definitiva.

Tras la referida sentencia, el Supremo Tribunal Federal mantuvo su posición, como se desprende de los siguientes fallos: HC n.º 84.105, HC n.º 83.717, magistrado ponente Marco Aurélio MELLO; HC n.º 83.414, HC n.º 83.901, magistrado ponente Joaquim BARBOSA y AI n.º 419.578, magistrado ponente Sepúlveda PERTENCE. El criterio se consolidó en una síntesis de jurisprudencia vinculante, la *Súmula* n.º 24, de diciembre de 2009, según la cual «no se tipifica delito material contra el orden tributario, previsto en el artículo 1, incisos I a IV, de la Ley 8137/90, antes de la liquidación definitiva del tributo».

Las decisiones posteriores al *leading case* ya reflejan la orientación adoptada en la referida decisión. En su voto en el HC n.º 84.105, el magistrado Marco Aurélio

MELLO, mencionando el HC n.º 81.611, así como su criterio en la sentencia de la ADIN n.º 1.571, destacó, entre otros argumentos, que el término del proceso administrativo, como condición para la representación fiscal, «permite, (...), el ejercicio amplio del derecho de defensa en la fase administrativa, evitándose la instigación del Fisco, incluso en el supuesto de fraude fiscal, pendiente el recurso administrativo con efecto suspensivo, al no ser, por tanto, exigible el importe señalado, se inste, aún así de forma paradójica, para la noticia de lo que sería el delito de defraudación»⁶⁰⁹.

En cuanto a la «*independencia de las esferas*» el ponente concluyó que «hay independencia, sin lugar a dudas, de las esferas civil, administrativa y penal. Pero el orden jurídico es único, con lo que esa independencia se orienta por la interpretación sistemática de las diversas normas».

Véase que la discusión trazada en las referidas sentencias no se refiere solo al reconocimiento de que el delito en cuestión se trate de un delito formal o material. La orientación del Supremo Tribunal Federal, desde hace mucho, se refiere a la necesidad de la efectiva supresión o reducción del tributo, por ejemplo, el HC n.º 75.945/DF – ponente Sepúlveda PERTENCE. El HC n.º 81.611/DF, además de ratificar dicha orientación, aclaró el punto de vista del Supremo Tribunal Federal, apartando la venda mítica de la «*independencia de las esferas*».

El punto de vista anterior se limitaba a evocar el dogma de la existencia de la independencia de las esferas, sin darse cuenta de que la razón de dicha construcción dogmática era la salubridad y el funcionamiento del orden jurídico. Esta independencia no puede ignorar la armonía del sistema. Iluminando el tema en cuestión, es inadmisibles que dentro de un sistema armónico pueda iniciarse la acción penal, amparada por el Estado, por supresión o reducción de tributo, si el propio Estado informa al penalmente acusado que la exigibilidad del crédito tributario, que dio origen a la causa penal, está

⁶⁰⁹ Sigue el magistrado Marco Aurélio MELLO: «el marco autorizaría a concluir la inexistencia de justa causa. Inexigible, aunque temporalmente, el tributo, el fraude queda en suspenso y, ahí, se halla en perjuicio del tipo penal, al no haber base para la actuación del Estado-acusador, es decir, del Ministerio Público».

en suspenso (artículo 151, III, del Código Tributario Nacional)⁶¹⁰, y si el tributo puede considerarse indebido, sin tener como definitiva la liquidación, según el STF.

Los preceptos dogmáticos no pueden servir como instrumento de inestabilización del orden jurídico, o se vulneraría la seguridad jurídica necesaria en el Derecho tributario y el Derecho penal —ramas del Derecho público que tienen como principio matriz el de legalidad, a partir del cual se fundamenta todo el sistema legal, material y procesal—.

Rogério Gesta LEAL⁶¹¹ en un texto sobre sistema, ordenamiento y norma jurídica afirma que «a realização do Direito é unitária, sendo que apenas por meio de uma análise abstrata é possível decompô-la em várias fases, que por sua vez *precisam ser operadas em conjunto*. Nesse sentido, particularmente focada é a unidade entre interpretação e aplicação, de modo que tudo está implicado, desde a localização da fonte até a delimitação dos fatores relevantes, que atuam como parte de um todo vivo. Significa dizer que, perante um problema a resolver, não se aplica, apenas a norma primacialmente vocacionada para a solução. Todo o direito é chamado a depor. Por isso, há que lidar com os diversos ramos do Direito, em termos articulados, com relevo à Constituição» (sin cursiva en el original).

En la misma línea, el magistrado Sepúlveda PERTENCE, en la sentencia de la AI n.º 419.578-5/SP, que no se estimó con fundamento en la *Súmula* 288⁶¹², pero en la que se concedió *habeas corpus*, de oficio, para declarar la nulidad del proceso, desde la denuncia, con doble fundamento en la «inexistencia de condición objetiva de punibilidad» y en la «falta de elemento normativo del tipo, conforme el HC n.º 81.611», concluyó que «en los delitos del artículo 1 de la Ley 8.137/90, que son materiales o de resultado, la decisión definitiva del proceso administrativo materializa una condición

⁶¹⁰ Art. 151. Suspenden la exigibilidad del crédito tributario: III - las reclamaciones y los recursos, en los términos de la legislación reguladora del proceso tributario administrativo;

⁶¹¹ LEAL, Rogério Gesta. *Hermenêutica e Direito* – considerações sobre a Teoria do Direito e os Operadores Jurídicos. 3.ª ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2002. p. 104.

⁶¹² *Súmula* 288: «Se desestima el recurso para interponer recurso extraordinario, cuando falte en el traslado el despacho recurrido, la decisión recurrida, la solicitud de recurso extraordinario o cualquier pieza esencial para comprender la controversia».

objetiva de punibilidad, configurándose como elemento esencial para la exigibilidad de la obligación tributaria, cuya existencia o importe no se puede afirmar hasta que se produzca el efecto preclusivo de la decisión final en sede administrativa».

La interposición de la acción penal se constituye en el ejercicio del derecho a la jurisdicción penal. Las normas de derecho material penal no son autoaplicables, por lo que dependen de la prestación judicial. La sanción penal, por mayor que sea el interés del autor del hecho en la aplicación, contra sí mismo, del precepto secundario de la norma penal, no prescinde del proceso penal. Dicha afirmación es obvia, aunque sus consecuencias no sean tan claras o al menos no se han traducido en muchas orientaciones doctrinales y jurisprudenciales.

El proceso penal, al contrario del civil, es imprescindible para concretar el Derecho material, con ello, se debe tener en mente que tiene una doble función. La primera, siempre recordada, es la de dar respuesta a la pretensión punitiva ejercida por el Estado en los delitos de acción penal pública, o por el particular, en los de acción penal privada. La segunda, muchas veces olvidada, es la de servir como instrumento de tutela de las garantías y derechos individuales establecidos en la Constitución. Solo a partir de esta doble función el proceso penal se concreta y alcanza sus fines en una sociedad democrática.

Según James GOLDSCHMIDT⁶¹³, «os princípios da política processual de uma nação não são outra coisa senão os segmentos de sua política estatal em geral. Pode-se dizer que a estrutura do processo penal de uma nação não é mais do que o termômetro dos elementos corporativos ou autoritários de sua constituição». Así, el proceso penal no sirve como simple medio para la aplicación de sanciones, sino como amparo para el fortalecimiento de los preceptos democráticos.

Con relación al caso objeto de estudio, la noción de tutela de garantías —que estructura el proceso penal— pasa por la *justa causa* para proponer y recibir la acción penal. Una sociedad democrática no puede admitir que se amenace la libertad de sus

⁶¹³ GOLDSCHMIDT, James Paul. *Princípios Gerais do Processo Penal*: conferências proferidas na Universidade de Madrid nos meses de dezembro de 1934 e de janeiro, fevereiro e março de 1935. Belo Horizonte: Líder, 2002.

miembros mediante acciones penales carentes de propósitos, justificaciones y elementos que demuestren la materialidad de la conducta.

El proceso penal no sirve como instrumento de investigación. La obtención de pruebas capaces de apuntar la materialidad se da en una fase anterior a su inicio. No se interpone la denuncia para que durante el proceso se busque investigar la materialidad y la autoría; la acción penal debe proponerse cuando se disponga de un soporte mínimo probatorio, capaz de fundamentar la existencia del hecho y demostrar indicios sobre la autoría del denunciado. No se puede olvidar que el proceso penal se destina a *proteger a los individuos del abuso del poder estatal*⁶¹⁴.

1.3 La liquidación y la constitución del crédito tributario según el STF: el lenguaje como vehículo de expresión jurídica

Como ya hemos tenido ocasión de señalar⁶¹⁵, la comunicación se realiza a través del lenguaje. La importancia del lenguaje es tal que los hechos asumen el color que el lenguaje les dé. Para muchos estudiosos de la lingüística, incluso, es el lenguaje el que crea los hechos, que no existen si no se expresan en forma de lenguaje⁶¹⁶. No obstante, bien es sabido que «la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre»⁶¹⁷, como ya afirmó Alf ROSS, parece imprescindible realizar algunas aclaraciones respecto a lo que debe entenderse como constitución del crédito tributario.

Aquí intentamos demostrar que, antes de terminada la vía tributaria administrativa, no se puede establecer, de forma válida, la acción penal y ni siquiera la

⁶¹⁴ Ibid. p. 11.

⁶¹⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 97-98.

⁶¹⁶ En este sentido, Paulo de Barros CARVALHO, que señala que «ainda que o asserto não chegue às raíais do absoluto, podemos tomar como pressuposto que a realidade, e, dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, digamos)» CARVALHO. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 11.

⁶¹⁷ ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Traducción Genaro Carrió. Buenos Aires: EUDEBA, 1974. p. 130.

investigación policial⁶¹⁸. Por lo tanto, es muy importante comprender de forma sistemática lo que quiere decir la expresión «constitución del crédito tributario», que no es más que el relato en lenguaje competente de los eventos necesarios e imprescindibles para que surja el derecho al crédito en el mundo jurídico y emanen así sus efectos propios.

En efecto, como ya ha afirmado Paulo de Barros CARVALHO, «não vejo como é possível dizer existente um fato jurídico, relacional ou não, sem a manifestação adequada em linguagem competente»⁶¹⁹. «A natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos»⁶²⁰.

De hecho, únicamente mediante la manifestación de lenguaje competente, entendido como tal el capaz de obligar al sujeto pasivo, se puede considerar probada la existencia del derecho al crédito fiscal. De esta forma, la liquidación es el mecanismo jurídicamente apto para demostrar la existencia de este derecho del Fisco. Sin él, o incluso si no cuenta con todos sus elementos estructurales, el crédito, jurídicamente, no existe. Como todo lo que es jurídico, el derecho al crédito únicamente existe si se puede probar, es decir, si se puede reproducir en forma positivamente impuesta, de modo que emanen los efectos propios, en este caso, a través de la liquidación⁶²¹.

⁶¹⁸ En efecto, según el STF, ni siquiera la investigación policial puede realizarse mientras no se agote el proceso administrativo tributario. Véanse los términos de la siguiente sentencia: «Admito el recurso ordinario para conceder la orden y suspender la investigación policial, observada la necesidad de que se haya terminado el proceso administrativo fiscal. (RE 83.717)».

⁶¹⁹ CARVALHO. *Direito Tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 227.

⁶²⁰ CARVALHO. *Direito Tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 226

⁶²¹ Siempre pertinentes, a este respecto, las palabras de Alberto XAVIER: «Temos sustentado a tese de que, no exercício da sua atividade de lançamento, o Fisco é um órgão de justiça, inobstante ser parte na relação jurídica tributária, cuja função consiste na aplicação objetiva da lei. E ainda que o Fisco é uma parte imparcial, pois – apesar de ser parte em sentido substancial de relação jurídica tributária – no procedimento administrativo de lançamento o "interesse formal" do Estado é irrelevante, devendo sempre prevalecer o "interesse substancial" de justiça, ou seja, de aplicação objetiva da lei» (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44).

No obstante, «liquidación» es uno de esos términos que usa el Derecho respecto del cual existe inseguridad y duda, ante la pluralidad de sentidos posibles, lo que dificulta, enormemente, la tarea del intérprete. Como bien señaló Eurico Marcos Diniz de SANTI: «Assim, no uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão "lançamento" como: (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escritura; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a um crédito ou débito. Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo "lançamento", acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o, assim,(v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, "caput"), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados "lançamentos por homologação" (art. 150 do CTN e §§)» (artículo 150 del CTN y sus §§)⁶²².

1.3.1 Liquidación como acto y como procedimiento

En rigor, en la situación que en este momento se debate, lo que el Supremo Tribunal Federal concluyó (al exigir que se agote la vía administrativa tributaria para permitir la vía penal) es que solo se considera existente el crédito, porque ha sido definitivamente constituido, en el momento de la terminación del contencioso administrativo. Antes de ello, no puede considerarse que se haya constituido el derecho crediticio del Fisco, porque está pendiente de elementos necesarios e imprescindibles para su perfección. Hasta la finalización de la instancia administrativa —se puede extraer de las sentencias de la Corte Suprema— el hecho no se ha expresado en lenguaje

⁶²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 124-126.

competente, por lo que jurídicamente no existe (de conformidad con las premisas anteriores), aún, a efectos penales, pues no es «definitivo»⁶²³. En este sentido, el magistrado Cezar PELUSO declara abiertamente en su voto que acoge la teoría «constitutivista» sobre la naturaleza de la liquidación, que refuerza nuestra explicación de que es por estar expresado en lenguaje competente —en la dialéctica del proceso administrativo que comienza con la liquidación— que los hechos se constituyen jurídicamente⁶²⁴.

Se puede decir que esta orientación es coherente con lo establecido en el artículo 142 del CTN⁶²⁵, que concibe la liquidación como un «procedimiento». La doctrina, como se sabe, ha discutido ampliamente sobre la clasificación de la liquidación como «acto» o como «procedimiento». Para unos, la liquidación es un acto, como se señala Alberto XAVIER: «conforme atrás já se deixou sublinhado, o artigo 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa preparar. Cumpre, porém, salientar que o Código não se manteve coerente com a posição assim adotada, posto que noutros preceitos acolheu a expressão lançamento com o significado de ato jurídico e não de procedimento: é por exemplo, o que se passa com o artigo 149, ao referir-se à revisão do lançamento, de vez que o objeto de revisão só podem ser atos, não procedimentos»⁶²⁶. Asimismo, Misabel Abreu Machado DERZI enseña que «o lançamento é um ato jurídico administrativo e é assim definido pela

⁶²³ Debemos eludir aquí la distinción entre los planos de la existencia y la validez, pues, a los efectos pretendidos con la línea de raciocinio adoptada, dichos planos son equivalentes, en la medida en que un acto únicamente existirá en el mundo jurídico si cumple los presupuestos necesarios para su entrada en ese sistema (jurídico), de modo que, la validez es condición de la existencia misma del acto.

⁶²⁴ Afirma: «Sin la actividad completa de la liquidación, por tanto, es inoperante, en términos de exigibilidad de la obligación ya delineada, la mera aplicación del artículo 113, § 1.º. Esto significa y demuestra, en mi opinión de forma irrefutable, que la liquidación tiene naturaleza predominantemente constitutiva de la obligación exigible: sin la liquidación, no existe obligación tributaria exigible».

⁶²⁵ Art. 142. Compete privativamente a la autoridad administrativa constituir el crédito tributario mediante la liquidación, así entendido el procedimiento administrativo dirigido a verificar la realización del hecho generador de la obligación correspondiente, determinar la materia imponible, calcular el importe del tributo devengado, identificar al sujeto pasivo y, en su caso, proponer la aplicación de la sanción oportuna.(...)

⁶²⁶ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 44.

maioria dos doutrinadores. (...) O lançamento poder ser procedido ou sucedido por um procedimento administrativo, entendido esse como 'sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo'. (...) Portanto, o lançamento é ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirmá-lo extinguindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento. Não se confunde, assim, com o procedimento do qual resulta (procedimento que pode assumir diversas modalidades, a saber, de ofício, com base em declaração ou por homologação), nem com aquele que, às vezes o sucede»⁶²⁷.

Sin embargo, el STF adoptó, en sus sentencias, premisas que la aproximan más a la doctrina procesalista italiana, que sitúa el contencioso administrativo dentro del proceso de generación del crédito tributario. En este punto se contrapone a la doctrina de Sacha Calmon Navarro COELHO, según la cual «o processo administrativo tributário é processo revisional do lançamento, não tendo, entre nós, nenhum sentido a doutrina procedimentalista, cuja praça forte é a Itália, que atribui ao *procedimento administrativo* a formação do crédito tributário como se fora um útero jurígeno»⁶²⁸.

En realidad, como recuerda Ives Gandra MARTINS, esta orientación del STF ya es más antigua, que también ha sido protegida cuando el Tribunal se posicionó acerca de la caducidad tributaria. En dicha ocasión, como recuerda el autor, en un artículo que trata específicamente de la discusión sobre la naturaleza de «acto» o «procedimiento» administrativo de la liquidación, a la luz del artículo 142 del CTN (y tras revelar su posición personal contraria a la de la Corte Suprema), el STF incluyó el proceso administrativo en la generación del crédito tributario, al entenderlo constituido solo al cabo de este procedimiento: «Não tem sido esta, todavia, a interpretação hospedada pelo STF, ao tratar de decadência, posto que interpreta ocorrer a constituição definitiva do crédito tributário a partir da conclusão do procedimento administrativo, meramente revisional no Direito brasileiro. Desta forma, o lançamento seria

⁶²⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.); Ives Gandra da Silva Martins. et al.. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 353-355.

⁶²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: decadência e prescrição*, 2.^a ed.. São Paulo: Dialética, 2002, p. 68/69.

necessariamente um procedimento, cujo ato final poderia ser privativo de uma autoridade (agente fiscal) ou da última instância administrativa colegiada»⁶²⁹.

Entre todos los efectos que derivan de estas orientaciones doctrinales, señalamos que la conclusión a la que llegó el Supremo Tribunal Federal demuestra magistralmente que la discusión doctrinal antes referida no era estéril, al implicar soluciones antagónicas ante el mismo problema jurídico. Al entender necesaria la conclusión del proceso administrativo al efecto de considerar constituido el crédito, parece claro que el Tribunal Supremo reforzó la línea doctrinal que considera la liquidación como un procedimiento, tanto que exige una sucesión de actos para su perfección.

1.3.2 Liquidación provisional y liquidación definitiva

Además, aún se puede afirmar que el STF, al posicionarse a favor de la interdependencia de las esferas penal y administrativo-tributaria, se alineó a la orientación doctrinal dicotómica, que clasifica las liquidaciones en dos categorías: «liquidaciones provisionales» y «liquidaciones definitivas». Esto es así porque, a la luz de este debate doctrinal, provisional será la liquidación que sea pasible de modificación en el seno de la Administración, en virtud del proceso administrativo o también de oficio; mientras que definitiva será la liquidación que ya no admita estas hipótesis. Paulo de Barros CARVALHO está entre los autores que critica esta posición defensora de la tesis de la provisionalidad, al decir que «a susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema do Direito positivo, como é o caso da decisão administrativa irreformável (que adquire definitividade no âmbito meramente administrativo) e da decisão judicial transitada em julgado, não mais podendo ser atacada por ação rescisória»⁶³⁰.

⁶²⁹MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. Coord Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética. 1997, p. 45. Para el autor, sin embargo, no es la liquidación la que genera el procedimiento, sino este el que se encierra en el acto de liquidación: «lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato de lançamento» (idem, ibídem).

⁶³⁰ CARVALHO. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 231.

No obstante, el STF al decidir que antes de cerrar la vía tributaria administrativa no hay lugar para el desarrollo de la penal, naturalmente, no le otorgó carácter definitivo, por ejemplo, al mero acto de levantar un acta de infracción (que impone sanción y cobra el crédito). Prefirió considerarla provisional hasta que lo confirmen las autoridades competentes, al cabo del proceso administrativo que desencadena la impugnación. Incluso porque, si se pudiera considerarla definitiva no habría razón para impedir que se desencadenara el proceso penal o la mera apertura de la investigación policial, pues sería cierta la existencia del hecho. Del voto del magistrado Carlos VELLOSO, en la ADIN n.º 1.571, repetido en la sentencia del HC n.º 81.611, se extrae la confirmación de la tesis del carácter definitivo, que es claro al situar la decisión final administrativa como punto de inflexión en la cuestión: «Si no se tiene liquidación definitiva, decisión final definitiva, no se tiene, aún, crédito fiscal exigible. El Ministerio Público no podrá, por ende, promover la acción penal». Y llega más lejos al decir que «solamente ahí que se ha realizado la liquidación (artículo 142 y ss. del CTN)». También ha de citarse el siguiente fragmento del voto del magistrado Joaquim BARBOSA en el HC n.º 83.414-1: «El delito tipificado en el artículo 1 de la Ley 8.137/1990 es un delito material que se consume solo al agotarse el procedimiento administrativo. Esto es así porque «tributo» es un elemento normativo del tipo penal».

Por último, se podría argumentar que no se puede extraer la conclusión anterior, dado que puede considerarse un acto acabado, pero que simplemente su eficacia esté en suspenso. No obstante, nos parece que este razonamiento, en este caso, admite una crítica, pues, en cierta manera, redundante en petición de principio: ahora, ¿cómo se puede considerar determinado acto acabado, *definitivamente*, si carece de uno de sus elementos más importantes, como es la capacidad para producir e irradiar todos sus efectos? La eficacia suspensiva de la liquidación, que desencadena el procedimiento administrativo-tributario, de esta forma, solo reafirma la falta del carácter definitivo de esta liquidación en cuanto no se agote esa vía, según el STF. Nuestra intención, sin embargo, no es polemizar o aducir nuestra posición doctrinal, más bien, como operadores del Derecho, observar la evolución de la praxis, atendiendo a las lecturas de su intérprete supremo y compararla con las posiciones doctrinales existentes, para, con ello, vislumbrar las consecuencias del criterio adoptado por el STF respecto a la prohibición de *bis in idem*.

1.4 Consideraciones sobre la independencia de las esferas y la prohibición de bis in idem

La decisión del STF en el HC n.º 81.611, aunque larga, no ahonda en el tema específico del mito de la independencia de las esferas. Asimismo, se puede decir que incluso busca pasar de largo, para no tener que enfrentar las varias e importantes consecuencias que una posición firme sobre este tema podría desencadenar. Con independencia de una incursión en el tema, no obstante, es verdad que por esta sentencia del pleno se puede considerar que se ha superado significativa jurisprudencia De Tribunal y del propio STJ que, siempre basados en la supuesta independencia de esferas, solía apartar las esferas judicial y administrativa para permitir siempre su desconexión, al menos en lo que respecta a los delitos fiscales y la previa necesidad de que la Administración haya constituido el crédito tributario.

No obstante, el hecho es que el Tribunal aún sigue afirmando la independencia de las esferas en diversos y recientes sentencias, de forma un tanto paradójica, conviven con la orientación plenaria iniciada en el HC n.º 81.116⁶³¹. Aún así, la importancia

⁶³¹ A título ilustrativo, se pueden citar las siguientes decisiones del STF tomadas en defensa de la independencia de las esferas: INVESTIGACIÓN – DERECHO A GUARDAR SILENCIO - ADVERTENCIA. La necesidad de que la autoridad policial advierta al encausado del derecho a guardar silencio debe considerarse en el contexto del caso concreto. Sobresaliendo la implicación del ciudadano con razonable escolaridad —Segundo Teniente de la Aeronáutica—, que, avisado del derecho a la presencia de abogado, manifiesta, en la investigación, el deseo de seguir con el interrogatorio, buscando solo grabarlo, siendo el pleito observado, y, en la acción penal, oportunidad en la que resaltada el derecho constitucional al silencio, confirma lo que había respondido, incluso con relación a la negativa de autoría, no cabe concluir la existencia de vicio, en lo que se había enjuiciado en la acción penal a partir de los autos de la investigación. ACCIÓN PENAL. CONSEJO DE JUSTIFICACIÓN. ESFERAS PENAL Y ADMINISTRATIVA. INDEPENDENCIA. La independencia de las esferas penal y administrativa se tiene como neutra, en lo que respecta a la primera, concesión de orden, sujeta además a un nuevo examen necesario, por el Tribunal Federal, con lo que debe seguir normalmente el proceso penal en curso en la circunscripción militar (HC 88950 / RS, Mag. Pon. Marco Aurélio MELLO).

En el mismo sentido, en otro contexto: HABEAS CORPUS. DELITO CONTRA EL SISTEMA FINANCIERO. ART. 17 DE LA LEY 7.492/86. SUSPENSIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. IMPOSIBILIDAD. EXISTENCIA DE JUSTA CAUSA. INDEPENDENCIA DE LAS ESFERAS ADMINISTRATIVA Y PENAL. PRECEDENTES. MANDATO DENEGADO. 1. La jurisprudencia del Supremo Tribunal es firme en el sentido de que «la suspensión de la acción penal, en habeas corpus, constituye una medida excepcional que solo debe aplicarse cuando sea indiscutible la falta de justa causa o cuando hay flagrante ilegalidad demostrada en inequívoca prueba preconstituida», lo que no sucede en el presente caso (RHC 95.958/PI, Mag. Pon. Ricardo LEWANDOWSKI, DJ 04.09.2009). 2. Considero que, en el contexto de los hechos, tal y como se ha realizado por el Ministerio Público Federal, hay justa causa para la extensión y prosecución de la acción penal contra el paciente, y no se trata de denuncia no apta, formal o materialmente. 3. Ante la independencia de las esferas administrativa y penal, la decisión del Banco Central en procedimiento administrativo no impide la actuación del Ministerio Público, que es el titular de la acción penal (art. 129, I, de la CF). 4. mandato denegado (HC 97567 / RJ, Mag. Pon. Ellen GRACIE).

histórica de la decisión es innegable y de ella se pueden extraer fragmentos que empiezan a arrojar luz sobre el debate, que colaboran al desmantelamiento del dogma, aunque de forma tímida, como en el fragmento del voto del magistrado Marco Aurélio MELLO que, al tiempo en que reafirma la premisa, diluye sus fuerzas, ya atento a una comprensión sistemática del Derecho, al decir que «hay independencia, no existe la menor duda, de las esferas civil, administrativa y penal. Pero el orden jurídico es único, por lo que dicha independencia se orienta por la interpretación sistemática de las distintas normas».

Este es el punto central de la discusión. El orden jurídico, no hay duda, es instrumento, herramienta creada por el hombre para proteger un fondo sustantivo. La protección de los derechos materiales —o, incluso, de los valores socialmente relevantes, porque estos sí preceden al orden jurídico formal— ha de ser el telón de fondo de toda la discusión o creación doctrinal o pretoriana. En este contexto, nos parece verdad que las divisiones epistemológicas que, didáctica y formalmente, ha creado el hombre para manejar mejor el orden nunca se pueden superponer a la unidad del ordenamiento y su comprensión sistémica.

La razón por la que esto ha de ser así es simple. Dichas segmentaciones sirven al hombre y, necesariamente, el ordenamiento tendrá que convergir en un único centro de intereses, *que es el hombre*. Dividido en cuantas partes se quiera, dicho seccionamiento será incapaz de convertir el Derecho en algo fragmentario. Este será uno, en la justa medida en que su centro de intereses y, principalmente, las consecuencias de toda normalización desembocarán en la vida social y se mezclarán con ella ignorando completamente su inserción tópica o formal. Las reglas jurídicas recaerán siempre sobre los hombres y esto se hará de forma acumulativa, indistinta^{632 633}.

⁶³² «É preciso não perder de vista que a justiça é uma e que a concepção parcelada do fenômeno a prejudica. Devemos tomar como pressuposto fundamental, já registrado por bons juristas, o da unidade do justo (e consequentemente da igualdade) (ver J.J. FERREIRO LAPATZA. Justiça tributária. In: RDT, 46/7-16, São Paulo, p.12; [...])». (BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8.ª ed. São Paulo: Forense, 2010, p. 1192).

⁶³³ Como ya tuvo ocasión de decir TIPKE «o Direito Tributário é parte do Ordenamento Jurídico global. Elemento essencial de um Ordenamento é a liberdade de contraposição de seus valores fundamentais do Direito e da Justiça: se o legislador fixou esses valores fundamentais em uma parte do Ordenamento Jurídico, então ele deve em outros setores do Ordenamento Jurídico observá-los. Essa liberdade de contraposição valorativa do Ordenamento Jurídico como elemento disciplinador do Direito é evidenciada

En el caso concreto objeto del presente estudio, dicha lógica se presenta con una fuerza indiscutible. Si existe un sentimiento humano —extracto axiológico— común, transnacional y natural de rechazo a la imposición de un doble o múltiple castigo por un mismo hecho, es absolutamente incoherente que se permita que la segmentación formal del ordenamiento pueda ignorar dicha necesidad y proyectarse sobre el hombre de forma irracionalmente acumulativa. De ser así, cada rama del Derecho, como si se tratara de una diálogo de sordos, podría otorgarse el poder de proyectar una reacción punitiva frente a un mismo hecho, como si la anterior no existiera, sin ponderar las razones o la forma de proceder al castigo en otra esfera y, principalmente, sin considerar que todos los castigos recaerán sobre un único y singular individuo.

El hombre es el único destino del uso de ese poder. Si la división entre las esferas es artificial, no hay duda de que las consecuencias son reales. Supuestas cabales construcciones, que buscan justificar cada castigo por advenir de una esfera diferente o para un «fin» distinto, son incapaces de superar el que es el único hecho real del análisis: las sanciones se sumarán en la persona de un único ser humano. Se romperá la noción de proporción —que el más elemental sentimiento de justicia recomienda observar, entre la ofensa y la reacción—, en nombre de la protección del «sistema», como un acto ciego y dogmático.

pelo postulado "Unidade do Ordenamento Jurídico". A "Unidade de Ordenamento Jurídico" é importante nas seguintes hipóteses:

a) Os regramentos dos diferentes setores do Direito são afetados por uma única valoração fundamental eficaz, extensiva ao ramo jurídico, especialmente por uma valoração fundamental constitucional. Em consequência os regramentos afetados são postos entre parênteses em uma assim chamada unidade de valor. A 'Unidade de Valor da Ordem Jurídica' impregna especialmente as relações entre Direito Tributário e Direito Social, na medida em que o princípio da necessidade jurídico-social como imagem reflexa toma assento no princípio da capacidade contributiva tributária (s.Rz.26). Tanto está o legislador especialmente obrigado a assegurar a garantia constitucional do mínimo vital no Direito da Assistência Social como no Direito Tributário, no qual um mínimo vital tributário que sobrepaire ao Direito da Assistência Social satisfaz também uma válida valorização fundamental no Direito Social (s.Rz.24).

b) A "Unidade de Ordenamento Jurídico" é ainda destruída se o Direito Tributário não respeita valores fundamentais de outros setores do Direito, que entretanto, segundo a teleologia própria do Direito Tributário devem ser respeitadas. Assim, p.ex., o civilmente necessário deve ser de alimentos minora a capacidade contributiva tributária. Se eles iniquamente são desconsiderados no Direito Tributário, então é desse modo não somente ofendida valoração fundamental tributária do princípio da liquidez familiar (s.§9 Rz. 74 seg.), mas também negada a "unidade de ordenamento jurídico". De consequência sempre corre risco a "unidade de ordenamento jurídico", se a norma tributária, contra a própria valoração constitucional, negligencia resultados econômicos de regramento de outros setores do Direito» (TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2008, v. 1, p. 68-69).

En todo el mundo, la concepción de unidad del ordenamiento jurídico viene ganando fuerza y proyectando sus efectos en las más diversas situaciones, justamente por el reconocimiento de esas premisas. No dudamos en afirmar que la independencia de las esferas es una noción arcaica que, si bien sirvió a la estructuración de los sistemas jurídicos, hoy cede paso ante la necesidad afirmar el carácter central del individuo y su protección frente al aparato estatal omnipresente. Cuando los Estados firman tratados para prohibir el doble procesamiento penal, dan la muestra más evidente de esa lógica: si un ordenamiento soberano reconoce, por razones de justicia, que ha de abstenerse de castigar a un determinado individuo si este ya ha sido castigado por otro Estado, conforme a otras leyes, está demostrando de forma incontestable que entiende que, más importante que la segmentación y la independencia de los ordenamientos, son las consecuencias prácticas que su desacuerdo puede conllevar.

Si el Estado renuncia a su ordenamiento para evitar que el fin mayor de protección del hombre contra la doble imposición de un castigo se vea comprometido, con mucha más razón internamente deberá proceder de dicha forma. La comunicación entre esferas internas tendrá que superarse con mucha más facilidad, incluso porque no depende de la existencia o la superación de un mandato legal, sino que deriva de la simple y llana superación exegética de un dogma que, como se ha visto, no se justifica y es incompatible con objetivos más importantes del Estado (de proteger al hombre contra un castigo desmesurado o la seguridad jurídica).

Aquí se trata, solo, de una liberación mental de la doctrina de la glorificación de la forma, que da a las herramientas más valor que a su objeto, razón para la que fueron concebidas. O incluso que amplifica el valor que desempeña, ignorando que es solo una pieza en la composición de un todo armónico llamado ordenamiento jurídico, que no puede verse a partir de las partes, como si la máquina tuviera vida propia, sino con un paso atrás, a partir del hombre.

La fragilidad de la doctrina que se empeña en defender la fragmentación del ordenamiento se evidencia cuando se imagina, hipotéticamente, que en nuestro sistema pudiéramos convergir todas las esferas punitivas y toda la apreciación de la adecuación de esos castigos en dos únicas partes (la que acusa y la que juzga) y no en innumerables instancias y ordenamientos. Es verdad que nadie defendería que, aún así, las sanciones

deben imponerse de forma acumulada, ignorando completamente que se trata de un único hecho. Realmente las eventuales duplicidades/multiplicidades existentes se ponderarían, de forma recíproca, con el fin de evitar el exceso, impedir la superposición indebida y garantizar el respeto a la ecuación de proporcionalidad entre el acto lesivo y la represión que se le impone. A nuestro modo de ver, esta reflexión deja patente que lo que muchas veces lleva a determinados operadores a la aplicación acumulativa de castigos (o a la defensa ciega de la independencia de las esferas) es la *opción* de ignorar los efectos nocivos e inconstitucionales que esta práctica proporciona, sometiendo garantías fundamentales de la persona al imperio burocrático de la división de la ciencia jurídica en estanques⁶³⁴. Sin embargo, no se puede confundir la «independencia de las esferas» con el «aislamiento de las esferas»⁶³⁵.

Con estas consideraciones afirmamos que la superación del mito de la independencia de las esferas es la exigencia de la prohibición de *bis in idem*, a los efectos de garantizar que autoridades distintas y, lo que es más importante, poderes distintos puedan coordinarse, para ejercer sus competencias de forma armónica, esto es, conscientes del simultáneo o sucesivo ejercicio de idénticas competencias represivas por otra(s) autoridad(es), siempre en pro de la máxima protección de la garantías individuales que les son superiores. Que la ley otorgue a más de una autoridad el poder de punir no puede significar que se autoriza a castigar doblemente (de forma simultánea

⁶³⁴ «Essa doutrina que mitiga e relativiza a independência entre as instâncias vem ganhando corpo no Direito brasileiro» (OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 343).

⁶³⁵ Puede verse un reciente caso de aislamiento de esferas en la siguiente sentencia del STF, cuyo ponente es el magistrado Dias TOFFOLI, quien se mostró a favor de no tener en consideración la decisión del Ministerio de Hacienda, que anuló un crédito tributario, para determinar la retención de depósito hecho en los autos judiciales, porque el «fondo de la exacción está pendiente de discusión en este tribunal». El magistrado afirmó, en este caso, que «la decisión del Ministerio de Hacienda que anulaba el crédito tributario era firme en el ámbito administrativo, pero que no irradiaba efectos preclusivos al debate de la cuestión de derecho pendiente de decisión en este Supremo Tribunal Federal. Si se anula el crédito, debe mantenerse el depósito por precaución para el caso de que haya una eventual decisión favorable a la Hacienda Pública. 3. Independencia, en este caso, entre las instancias administrativa y judicial, que refuta la afirmación de que el resultado del recurso de reforma sería indiferente en lo que concierne a la obligatoriedad de restituir la cuantía depositada» (RE 204.107 AgR-Ag-R, DJe-208, divulg. 22.10.2012). Ahora bien, si a la Hacienda le corresponde de forma privativa constituir el crédito tributario, parece verdad que cuando ella misma lo anula, no se puede trasladar al judicial la tarea de constituir el crédito. Si el propio Fisco reconoce que se trata de crédito nulo, no hay nada que revisar en el poder judicial. La sentencia, por lo tanto, ilustra bien la inseguridad y las distorsiones que la falta de coordinación entre las esferas puede generar, al tratar la posibilidad de considerar el crédito como inexistente en una esfera (la esfera a la que le corresponde de forma privativa su constitución) y existente en otra (que, además, no puede constituirlo).

o sucesiva), a castigar de forma exagerada o, incluso, a generar inseguridad (mediante nuevos procesos sobre idénticos hechos ya juzgados). En último término, el ordenamiento de *lege ferenda*, debe dirigirse al respeto a un principio de unicidad de toda la acción punitiva⁶³⁶ (tal y como está evolucionando en el ámbito de la Unión Europea, a partir de la premisa albergada en el ELSJ)⁶³⁷, que evite también la doble persecución sancionadora, el doble proceso sancionador.

Mientras ello no acontezca de forma ordenada (mediante una reestructuración legislativa), cabe al intérprete garantizar el ejercicio coordinado del *ius puniendi*, en sus aspectos materiales y procesales, sirviéndose de los principios y las técnicas del Derecho penal y procesal (proyectados también en el contraste entre las esferas administrativa y judicial, o entre esferas administrativas), de forma que se impida que la falta de coordinación del sistema vigente pueda comprometer las garantías fundamentales de seguridad y proporción en la aplicación de la punición. El principio general *ne bis in idem*, que alcanza a todo el Derecho sancionador y se impone como exigencia de Justicia, requiere que se sitúe al hombre como foco único de la acción punitiva, a partir del cual se ordenarán los procesos punitivos y la medida de las penas (en sentido amplio), como se verá a continuación.

2. La coordinación de las esferas punitivas y la prohibición de la acumulación sancionadora en la praxis jurisprudencial (especialmente, en la praxis española)

En España, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional fue derrumbando de forma paulatina y segura el mito de la

⁶³⁶ «Ora, a dignidade humana concretizada no direito a não ser perseguido renovadamente pelos mesmos factos, obriga – para além do trunfo atribuído ao cidadão para defesa contra os "ataques" àquele direito – a uma organização da acção punitiva estadual, de modo a garantir a sua unicidade. Obriga à configuração dos processos sancionatórios e das regras de competência das autoridades punitivas de forma a serem tratados numa única acção os diferentes aspectos da infracção sob investigação e a impedir a instauração e pendência de várias acções punitivas pelo mesmo facto» (RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 146).

⁶³⁷ Espacio de Libertad, Seguridad y Justicia (ELSJ), que pasa a constituir uno de los objetivos de la Unión Europea y que supuso la redacción de un Plan de Acción para hacer eficaz dicho propósito, que prevé como prioridad «establecer medidas de coordinación de las investigaciones penales y los procesos en curso en los Estados miembros a fin de evitar una duplicación de esfuerzos y decisiones contradictorias, teniendo en cuenta una mejor utilización del principio *ne bis in idem*».

independencia de las esferas. Desde la década de 1980, reiteradas sentencias trataron de afirmar la comunicación entre lo que sucede en la vía administrativa con lo que ocurre en el ámbito del poder judicial, especialmente a los efectos de afirmar la imposibilidad de que, bajo el argumento de que se trata de esferas distintas, se pudiera imponer al ciudadano un doble castigo, una doble sanción. De esta forma, la prohibición de *bis in idem* ha funcionado como motor para establecer la premisa de intercomunicación.

En la STC 2/1981, el Tribunal dejó claro que no se podría concebir que un mismo hecho pudiera considerarse existente en una esfera e inexistente en otra (como sucedió en el STF, en el HC n.º 81.116 y el RE n.º 204.107, este último citado en nota de pie de página). Evolucionando sobre el tema, la STC 77/1983, retomó el estudio de la prohibición de *bis in idem*, para determinar la imposibilidad de absolver en la esfera penal y punir en la administrativa, mediante la aplicación de multa. En este caso, entendió la absoluta preferencia del orden penal en los casos en los que los hechos también puedan considerarse delitos⁶³⁸. También se preconizó la necesidad de respetarse la cosa juzgada en su doble vertiente, positiva (para decir que lo declarado en sentencia es la verdad jurídica) y negativa (imposibilidad de un nuevo proceso sobre el tema), siendo ambas componentes esenciales de la prohibición de *bis in idem*.

⁶³⁸ FERREIRO LAPATZA así explica la operacionalización de la prohibición de *bis in idem* en la Ley General Tributaria: «En cuanto al principio *non bis in idem*, la L.G.T. concreta su aplicación en tres supuestos específicos disponiendo (art.180), en primer lugar, que: "si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo". La sentencia condenatoria impide la imposición de sanciones administrativas. Si no se aprecia la existencia de delito podrá seguirse el procedimiento de acuerdo con los hechos que, en su caso, hubiesen considerado probados los tribunales. El principio *non bis in idem*, al que este precepto sirve, "determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos" (S.T.C. 77/1983, de 3 de octubre); "no permite por unos mismos hechos, duplicar o multiplicar la sanción sea cualquiera la autoridad que primeramente la haya impuesto, caso que es el de autos, puesto que la Hacienda Pública ya impuso al presunto infractor otra sanción" (S.T.S. de 12 de mayo de 1986); puesto que la "posibilidad de sancionar la misma conducta administrativamente y más tarde penalmente o viceversa se haya proscrita" (S.A.P. Barcelona, 14 de noviembre de 1988, CaT, núm.87).

El principio de no concurrencia determina, en segundo lugar (art. 180.2 L.G.T.) que "una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de determinación de una sanción o como circunstancia que determina la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente". Así, p. ej., si el incumplimiento de la obligación de facturar va acompañado de la falta ingreso y afecta a más del 20 por 100 de las operaciones, se utilizará como criterio de determinación de la sanción por la dicha falta de ingreso, pero no como infracción independiente (la que existiría si se incumple el deber de facturar sin falta de ingreso)» (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español: derecho tributario, parte general (teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones)*. 24.ª ed., Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, v. 2, p. 202-203).

La orientación consagrada en la STC 77/1983 evidencia, además, la comprensión del Tribunal en el sentido de que prevalece la vía judicial sobre la administrativa, al afirmar que «la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autonomía judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera (...)». La orientación vigente conducía a la suspensión de la tramitación del expediente administrativo, hasta que terminara el penal, como se señala en la STS de 17 de noviembre de 1999 (3.^a, Ar. 6.751, Ledesma), según la cual «la circunstancia de que la sentencia penal sea dictada después de que la resolución administrativa adquiera firmeza no impide la aplicabilidad del principio *non bis in idem*, inequívocamente contrario...a la duplicidad sancionadora. La Administración, que ha apreciado los hechos con perfecta exactitud, debió sin embargo suspender la tramitación del expediente administrativo en espera de que concluyera el proceso penal dada la simultaneidad temporal entre uno y otro».

No obstante, años después, el TC dio prevalencia a la vía administrativa en la STC 177/99, anulando una sentencia penal posterior a la sanción administrativa, en un importantísimo fallo que da un valor superior a la vertiente material de la prohibición de *bis in idem*, para evitar la acumulación con independencia de la división entre esferas, que no puede, según dicho fallo, oponerse en su perjuicio. El fallo abre nuevos horizontes al tratar de la interdicción de *bis in idem* con una visión garantista y severamente defensora de la seguridad jurídica:

Desde una perspectiva sustancial el principio de *non bis in idem*, se configura como un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un Poder Público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción como consecuencia del anterior ejercicio del *jus puniendi* del Estado. Por ello...la interdicción del *non bis in idem* no puede depender del orden de preferencia que normativamente se hubiere establecido entre los poderes constitucionales...ni menos aún de la eventual inobservancia por la Administración sancionadora de la legalidad aplicable; lo que significa que la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como

una garantía del ciudadano y nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental. La perspectiva que en sus sentencias condenatorias han considerado los órganos judiciales ha sido la meramente procedimental en que cristaliza la vertiente procesal del non *bis in idem*, desatendiendo a su primordial enfoque sustantivo o material, que es el que cumple la función garantizador que se halla en la base del derecho fundamental en juego. (En definitiva) la dimensión procesal no puede ser interpretada en oposición a la material.

Véase que lo que la histórica decisión anterior hace es llevar la ruptura del mito de la independencia de las esferas a sus últimas consecuencias. El Tribunal Constitucional dejó claro, en este caso, que el derecho sustantivo (a saber, la faceta material de la prohibición de *bis in idem*), siempre tiene que prevalecer en contraste con el derecho adjetivo. Y que la vertiente procedimental de la prohibición de *bis in idem*, sirve como garantía del derecho mismo y no hay razón para poner en riesgo el bien jurídicamente relevante en nombre de los ritos establecidos —en último término— para la protección misma de dicho derecho. De esta forma, el Tribunal buscó determinar una premisa que —independientemente de otras consideraciones— es de suma importancia: el Derecho sirve al hombre y las tensiones/incoherencias en su aplicación —en concreto la segmentación de su estructura en distintas esferas de poder— no pueden dar margen a que se comprometa su dignidad⁶³⁹.

La decisión anterior fue objeto de un extenso debate en España, además de disenso entre los propios miembros del Tribunal Constitucional, a la que posteriormente

⁶³⁹ «A coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou de outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da paz ou da ordem), e a exigência da justiça (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as conseqüências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria» (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.^a ed., Brasília: Editora UnB, 1999, p. 113).

se opusieron las STC 152/2001 y 2/2003, que volvieron a dar énfasis a la solución de la prevalencia de la vía judicial.

No obstante, a nuestro entender (específicamente en lo que se refiere al Derecho sancionador tributario), la cuestión no debe pasar por dar «prevalencia» a uno de los órdenes (judicial o administrativo), en especial en el contexto del sistema brasileño, en el que los poderes de la República son, por expresa dicción de la Constitución, armónicos e independientes los unos de los otros, de modo que no se puede —y sería inconstitucional— considerar la existencia de una relación de primacía. Lo que hay es la circunstancia, derivada de la forma de organización del sistema jurídico brasileño, de que, normalmente, las cuestiones se sucederán, desde el punto de vista cronológico, primero en la Administración y, después, en el judicial, lo que da a este último la oportunidad de corregir eventuales infracciones constitucionales en las que se haya incurrido en el contexto del Derecho sancionador administrativo. La superposición del Poder Judicial, de esta forma, no es ontológica, como si fuera más importante, sino cronológica. Aún así, dicha superposición se da tan solo en aquello que la orientación de la Administración choque con la ley o con la Constitución, en la justa medida en que cabe al Poder Judicial la guarda de la Constitución y del orden jurídico. Además, las decisiones del Ejecutivo, así como del Legislativo, no están sujetas a «revisión» por el Poder Judicial, como si su mera comprensión de los hechos fuera más relevante que la de los demás poderes, que a ella se subordinara, aunque no haya ninguna ofensa a la ley. En especial, en lo que se refiere a la prohibición de *bis in idem*, es verdad que, con independencia del origen de la sanción, lo que se quiere prohibir es el resultado acumulativo, el efecto nocivo que dicha superposición tiene sobre los derechos y garantías individuales.

Coherente con las premisas que aquí defendemos, compartimos la opinión de BARJA DE QUIROGA, cuando afirma que «en cuanto derecho de defensa del ciudadano frente a una desproporcionada reacción punitiva, la interdicción del ‘ne *bis in idem*’ no puede depender del orden de preferencia que normativamente se hubiese establecido entre los poderes constitucionalmente legitimados para el ejercicio del derecho punitivo y sancionador del Estado». Como señala el autor, «la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismo hechos, y

nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental»⁶⁴⁰. En línea con lo señalado por el TC español, el núcleo esencial de la garantía que contiene la prohibición de *bis in idem* reside en impedir el exceso punitivo^{641 642}.

De toda forma, es verdad que la operacionalización de la prohibición de *bis in idem*, tanto en el ordenamiento español como en el brasileño, no escapa a complejos problemas de orden práctico, como se ha visto en las sentencias españolas como en la apreciación del HC n.º 81.611 por el STF, en el que a lo largo de más de cien páginas de votos, los magistrados discutieron sobre cómo se daría, en la práctica, la operacionalización de la solución propugnada (de obstaculización de la vía penal, mientras no se haya cerrado la vía administrativa). En el caso brasileño, es interesante ver la prevalencia que, en este caso específico, se dio *a la esfera administrativa*, en la medida en que se condicionó la propia existencia del proceso jurisdiccional penal a la afirmación administrativa de efectiva existencia del crédito tributario. Se entendió que, al tratarse de una medida que compete, de forma exclusiva, a la Administración (la constitución del crédito tributario) y al exigir, el tipo penal previsto en la legislación entonces en debate, la defraudación de tributo devengado, no podría haber proceso penal mientras no existiera, de hecho, un crédito tributario debido, constituido de forma definitiva.

En este caso, el voto del magistrado PERTENCE dejó claro que la punibilidad «por las razones sistemáticas antes apuntadas —se subordinará a la existencia de la decisión definitiva del proceso administrativo de revisión de la liquidación, instaurado

⁶⁴⁰ Ob. cit., p. 46.

⁶⁴¹ STC 2/2003.

⁶⁴² También son pertinentes las ponderaciones de Vicente Oscar DÍAZ: «En primer lugar, es necesario recordar a cada momento que el Estado de derecho no es solamente el estado de una Administración absolutista, sino que se lo define como el que reconoce los derechos fundamentales de los individuos, en especial cuando se intenta la punición de delitos no convencionales.

Claus Wilhem Canaris habla en todo momento del necesario equilibrio que debe reinar en el marco del derecho represor, y hace hincapié en la descripción y las tareas de las teorías jurídicas necesarias que se debe indagar para no caer en excesos.

Acorde a tan calificado pensamiento científico, resulta necesario, sin duda, tener presente a cada instante que la pena criminal no es ningún bien; por el contrario, es un mal que expresa un reproche ético-jurídico sobre un comportamiento incorrecto acaecido; por tanto, tal consecuencia debe ser considerada en su verdadera dimensión social para no incurrir en excesos punitivos, lo que converge a postular que sólo se debe reprimir una culpabilidad jurídica penalmente relevante» (DÍAZ, Vicente Oscar. *Criminalización de las infracciones tributarias*. [Buenos Aires]: Depalma, imp. 1999, p. 29).

de oficio o en virtud de la impugnación del contribuyente o responsable—, solo entonces, el hecho —aunque, en el supuesto considerado, ya se haya perfeccionado su tipicidad— será punible». Esto fue complementado por el voto del magistrado PELUSO, para quien, técnicamente, las condiciones de punibilidad, en rigor, no son más que elementos del tipo, por cuya razón se estaría tratando solo de exigir que el hecho que se pretende procesar penalmente sea típico.

En lo que se refiere, en concreto, a la constitución del crédito tributario, no dudamos en afirmar que la vía administrativa debe recibirse antes que la penal, pues está claro que no se podría pretender iniciar un proceso penal por el fraude de un tributo, cuando la Administración, a quien compete constituir y cobrar el tributo declare la inexistencia de la exacción debida⁶⁴³. Sin embargo, no nos parece que de esta sentencia se pueda extraer una afirmación de carácter general, que subordine, en cualquier circunstancia, la solución judicial a la administrativa.

Tal como entendemos la sentencia, el razonamiento no favorece una esfera sobre la otra. Se basa, eso sí, en la constatación de la existencia de una *relación de prejudicialidad*. Esta sí, pensamos, constituye un criterio absolutamente lógico y legítimo para determinar cuál de las dos esferas tendrá que, circunstancialmente, esperar la decisión de la otra.

Siempre que el enjuiciamiento de una esfera (o de un órgano, dentro de la propia Administración)⁶⁴⁴, pueda influir y perjudicar la formación de juicio en un

⁶⁴³ Asimismo, incluso en el ámbito exclusivamente tributario, a la decisión del Ministerio de Hacienda de considerar nulo un determinado crédito tributario no podría contraponerse una decisión judicial que lo considerase debido, en lo que nos parece extremadamente equivocada la decisión del RE 204.107, antes citada, que optó por mantener el depósito judicial en los autos del proceso judicial, aunque el Fisco había afirmado la inexistencia de la deuda, en nombre de una alegada independencia de las esferas.

⁶⁴⁴ Es el caso, por ejemplo, de cuando una determinada Secretaría de Estado es responsable de otorgar o renovar un determinado beneficio, mientras otra (la de Hacienda) decide liquidar crédito tributario por entender que el contribuyente no tiene derecho al beneficio. O incluso, cuando un ministerio aprueba proyectos y cuentas de una entidad para renovar su inmunidad y el fisco, entendiéndolo que la entidad no tiene derecho a dicha condición, procede directamente a la liquidación del tributo que supone debido. En cualquiera de esas situaciones, cabría al fisco intervenir en el proceso administrativo en el que se otorgó el derecho, antes de pasar a la liquidación del tributo. Pero, si no lo hace y, considerándose la relación de prejudicialidad, la continuación del proceso administrativo de constitución del crédito tributario estará condicionado al proceso al que se subordina, ante el órgano que tiene competencia específica, especial, para otorgar y renovar el derecho a la exoneración objeto del debate. Lo que no se admite es que la fiscalización simplemente ignore la existencia de otro órgano y su decisión y proceso

proceso en curso en la otra esfera, tendrá que aplicarse la prohibición de *bis in idem* para dar prioridad al procesamiento del asunto a favor de la esfera en la que se haya establecido la relación de prejudicialidad⁶⁴⁵. Por tanto, el otro proceso tendrá que suspenderse a la espera de que se resuelva el primero.

No se trata de una cuestión de preferencia ni de negar la independencia o las competencias específicas de cada orden, sino de darles un funcionamiento coherente, racional, que evite la superposición inútil de demandas, muy perjudicial para el acusado, además de costosa para la Administración. Se utiliza la prohibición de *bis in idem* para favorecer el principio administrativo de eficiencia y evitar que las discordancias del sistema puedan perjudicar la posición central del individuo, generando con ello inseguridad jurídica, riesgo de decisiones contradictorias y de superposición punitiva⁶⁴⁶. Se trata de aplicar, de forma analógica, las reglas de litispendencia (de más a más, expresivas en el postulado *ne bis in idem*), para evitar el doble procesamiento simultáneo, de los que pueda resultar la imposición de pena, en coherencia, una vez más, con los artículos 108 y 112 del CTN.

En la STC 159/1985, el Tribunal Constitucional se alineó con esta afirmación para señalar que «semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del "jus puniendi" del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan o dejen de existir para los órganos del Estado». La

administrativo, actuando como si no existiera y, a propósito, superponiendo demandas sobre el mismo tema.

⁶⁴⁵ La relevancia de la prejudicialidad se acata en la STC 30/1996, donde se dice que «resulta también constitucionalmente legítimo que el ordenamiento jurídico establezca, en algunos supuestos, a través de la prejudicialidad devolutiva, la primacía o la competencia específica de una jurisdicción sobre otra, para evitar que aquel efecto, indeseado desde la perspectiva constitucional, llegue a producirse (STC 158/1985)».

⁶⁴⁶ «O indivíduo e a necessidade de sua protecção estão na origem da afirmação peremptória do *ne bis in idem*. (...) A consagração de um *ne bis in idem* de valor constitucional faz parte da constituição penal iluminista, correspondendo à adopção de um processo penal liberal concebido para proteger o indivíduo dos abusos da acção punitiva estatal. (...) A legitimidade das restrições à liberdade só pode fundar-se no homem como sujeito, como fim em si. Logo, qualquer restrição terá que ter por fim a salvaguarda do próprio Homem, da sua liberdade e dignidade, ou das condições essenciais para o seu exercício» RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 91-92).

independencia absoluta entre las esferas, seguramente, deja lugar para la contradicción⁶⁴⁷. Contradicción cuya evidencia es tal que es difícil explicar a un lego cómo algo puede existir y no existir al mismo tiempo. Y, si hay consenso sobre que la contradicción existe, parece que es más que razonable que le competa al intérprete la importante función de superarla. Sobre todo cuando para su superación no se exija una reforma del sistema, sino, exclusivamente, un cambio de mentalidad, para no superponer más la parte sobre el todo, sin comprometerse con las nefastas consecuencias que de ahí se derivan.

Incluso en Francia, país en el que la prohibición de *bis in idem* siempre ha tenido una tímida recepción, tanto entre la doctrina como la jurisprudencia, el Conseil Constitutionnel ya tuvo ocasión de señalar que «una sanción administrativa de naturaleza pecuniaria no puede acumularse con una sanción penal»⁶⁴⁸. Y, en otro momento, aunque haya admitido no existir impedimento a la acumulación, sostuvo que dicha posibilidad debe realizarse con cumplimiento de la proporcionalidad, es decir, con la condición de que la suma global de las dos sanciones eventualmente pronunciadas no exceda de la cuantía máxima de la sanción más grave⁶⁴⁹. El Conseil Constitutionnel también destaca que: «le principe (*non bis in idem*) ne concerne pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étend à toute sanction ayant le

⁶⁴⁷ «Tratando agora da eliminação de tais contradições (conflitos), imediatamente verificamos que muitas contradições normativas são apenas aparentes. É o que podemos afirmar todas as vezes que, a uma interpretação correcta das normas que prima facie se contradizem e da sua interrelação, se mostra, logo, que uma delas deve ter precedência sobre a outra. A Jurisprudência, com o decorrer dos séculos, elaborou a este propósito uma serie de regras que servem para harmonizar as normas e, portanto, para evitar os conflitos entre elas. Na base de todas essas regras figura como «postulado» o princípio da unidade e da coerência (ausência de contradições) da ordem jurídica. As regras deste tipo dizem mais ou menos o seguinte: a norma especial tem precedência sobre a geral («lex specialis derogat legi generali»), ou: a norma superior prefere à inferior («lex superior derogat legi inferiori»), ou ainda: a norma posterior tem precedência sobre a norma anterior («lex posterior derogat legi priori»)» (ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 313-314).

⁶⁴⁸ «En 1996, le Conseil constitutionnel a cependant semblé opérer un revirement de jurisprudence en énonçant que "une sanction administrative de nature pécuniaire ne peut se cumuler avec une sanction pénale". (Cons. Const. déc. 23 juill. 1996, n.97-378 DC, Loi de réglementation des télécommunications: Rec. Cons. const., p. 99)» (LAMARQUE, Jean; NÉGRIN, Olivier; AYRAULT, Ludovic. Droit Fiscal Général. Paris: LexisNexis, 2009, p. 986).

⁶⁴⁹ Décision n. 97-395 DC du décembre 1997: «lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues» (Cons. const. déc., 30 déc 1997, n.º 97-395 DC, Loi de finances pour 1998: Rec. Const. const., p. 333, consid. 41).

caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non juridictionnelle»⁶⁵⁰.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a su vez, ya se pronunció en incontables ocasiones sobre la aplicabilidad del principio frente al contraste entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador⁶⁵¹.

Pasemos así a las formas de realizarse la prohibición de *bis in idem*, atendiendo a las distintas dificultades que pueden surgir del contraste entre las exigencias de sus facetas sustantiva y procesal, en especial cuando la persecución punitiva puede darse en distintos órdenes y en distintos momentos.

3. Posibles soluciones ante la potencial acumulación simultánea y sucesiva de sanciones, por la misma o distinta autoridad, en el mismo o en distinto poder, y su operacionalización

En el gráfico siguiente intentamos esquematizar los métodos para solucionar las situaciones de potencial acumulación de sanciones a la que hemos aludido a lo largo del presente estudio, basados en la previsión de los artículos 108 y 112 del CTN, que

⁶⁵⁰ Cons. Const., déc., 28 juill. 1989, n.º 89-260 DC, préc.

⁶⁵¹ «O TEDH não questiona a aplicabilidade do princípio entre o ordenamento penal e o ordenamento administrativo sancionatório, conquanto este se enquadre no conceito material de "matéria penal" elaborado por aquele Tribunal (vide, v.g., Gradinger c. Áustria, 23.10.95). Neste ponto, há de se compreender que a razão dessa exigência está no contraste entre decisões proferidas por Estados soberanos no contexto de suas jurisdições internas, de modo que se faz necessário estabelecer quais tipos de processos das ordens envolvidas se comunicarão. Para tanto, no acórdão Engel e outros foram estabelecidos 3 requisitos: (1) quanto à classificação pelo direito nacional – o Tribunal não a considera vinculativa, antes analisando as regras substantivas e procedimentais aplicáveis e até a classificação dada por outros Estados àquele tipo de infração; (2) quanto à natureza da infração – a natureza criminal é estabelecida quando a sanção pune a violação de uma regra dirigida a todos os cidadãos, em geral, e tem um fim simultaneamente punitivo e preventivo (por contraposição a um fim compensatório, de ressarcimento de danos); (3) quanto à natureza e à severidade da punição – sendo indiciadoras de natureza penal as privações e limitações de liberdade, de carácter punitivo e dissuasor, exceptuando-se aquelas que, pela natureza, duração ou modalidades de execução, não provoquem um prejuízo importante. O segundo e terceiro critério utilizados pelo TEDH são alternativos, não cumulativos» (RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 44).

autorizan la adopción de la interpretación más favorable al acusado y el recurso a la analogía (en este caso, con principios y técnicas del Derecho penal)⁶⁵² en lo que respecta a la caracterización legal de los hechos, la naturaleza y la determinación de la pena^{653 654}. Como se verá, hay múltiples variables que influyen en esta cuestión, ya que tiene en vista el proceso administrativo, el proceso judicial, la relación entre las esferas punitivas, la sucesión o simultaneidad temporal de las persecuciones y la naturaleza de las sanciones que se pretenden aplicar. Por ello, a efectos didácticos, dividimos el tema en dos gráficos, conforme se trate de acumulación simultánea o sucesiva de sanciones.

3.1 Doble imposición de sanciones simultáneas

Comenzamos por la situación de acumulación simultánea de penas (entendida como aquella que se da con relación a proceso o procesos en curso):

⁶⁵² En Brasil, Hugo de Brito MACHADO, cuestionando la constitucionalidad de la acumulación de sanciones, defiende la aplicación de la prohibición de *bis in idem* en el ámbito tributario, dada la aplicabilidad de los principios de Derecho penal y considerada la nota de que el foco —en el ámbito punitivo— reside en la protección del individuo de los abusos de la autoridad (MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 187).

⁶⁵³ Señalan los referidos artículos:

Art. 112. La ley tributaria que define infracciones, o le conmina penas, se interpreta de la manera más favorable al acusado, en caso de duda sobre:

I – la caracterización legal del hecho;

(...) IV - la naturaleza o determinación de la pena aplicable.

Art. 108. En defecto de disposición expresa, la autoridad competente para aplicar la legislación tributaria utilizará sucesivamente, en el orden señalado:

I - la analogía;

II - los principios generales de derecho tributario;

III - los principios generales de derecho público;

IV – la equidad.

§ 1.º El uso de la analogía no podrá dar lugar a la exigencia de tributo no previsto en ley.

§ 2.º El uso de la equidad no podrá dar lugar a la dispensa del pago del tributo debido.

⁶⁵⁴ «En caso de duda», dice la ley, aunque nos parece que la duda surja de la propia dificultad creada por la necesidad de respetar la prohibición de *bis in idem*, respetando el derecho constitucional a no ser castigado dos veces por los mismos hechos, ni de forma desproporcionada/superior a la culpabilidad.



La doble imposición de sanciones simultáneas, por lo tanto, podrá ser simple o compleja/heterogénea, en la medida en que se refiera a la acumulación de castigos por una única autoridad o por autoridades (y procesos) distintos. Si es simple, se referirá, meramente, al plano sustantivo de la prohibición de *bis in idem* y al Derecho sancionador material. Si es complejo, se referirá al plano adjetivo de la prohibición de *bis in idem* y a su aplicación procesal (ya que será necesario equilibrar la cuestión de la superposición en el contexto de dos o más procesos).

3.1.1 Simple

La forma simple se produce ante un único hecho y la superposición de normas que, a primera vista, establezcan sanciones repetidas, la cuestión podrá solucionarse por la comprensión, basada en la construcción penal, de que, en materia punitiva, el concurso de normas ha de entenderse siempre como meramente aparente, que se puede resolver eligiendo la norma que mejor se ajuste a la conducta que se quiere castigar. Así, la acumulación indebida podrá solucionarse mediante la aplicación de las técnicas relativas al concurso ideal de normas (especialidad, subsidiariedad, consunción y alternatividad), que se encargarán de excluir las normas aparentemente superpuestas y consagrar la observancia de la prohibición de *bis in idem*.

En la forma simple, si se reitera el mismo hecho, la cuestión podrá solucionarse mediante la aplicación de las técnicas de *exasperación* previstas en la Ley n.º 4.502/64,

artículo 74⁶⁵⁵, si se trata de un infracción castigada con multa fija, mediante el aumento del 10% de la sanción respectiva, por cada repetición. Con ello, se impedirá la desproporción a la que induciría la acumulación pura y simple de penas, en su integralidad, a cada repetición del mismo hecho.

También en los casos de repetición de idénticas infracciones, en el caso de que esta situación se configure de forma que caracterice la figura del delito continuado (o, en su caso, la infracción administrativa continuada, a partir de la concepción penal aplicable), la cuestión podrá solucionarse mediante las técnicas de exasperación del artículo 71 del Código Penal, aumentando de un sexto a dos tercios la sanción del primer hecho⁶⁵⁶. En este supuesto, corresponderá al intérprete optar por esta solución o por la aludida anteriormente (artículo 74 de la Ley n.º 4.502/64), para aplicar aquella que resulte más favorable al acusado, según los 108 y 112 del CTN.

No obstante, si se trata de multa proporcional, no se tratará de la cuestión de la acumulación, ya que, por definición, su reiteración ya será proporcionalmente penalizada en la medida de la obligación tributaria incumplida. Si bien, habrá de atender que no se caiga en una doble ponderación de circunstancias agravantes o calificadoras.

Por último, aún en el contexto de acumulación simple, cuando el agente, mediante una única acción u omisión, cometa dos o más infracciones, es decir, cuando se esté ante situaciones que puedan equipararse al concurso ideal de delitos, la solución será la de absorción y la exasperación del artículo 70 del CP, que determina la

⁶⁵⁵ Art. 74. Al determinarse, en el mismo proceso, la comisión, por la misma persona física o jurídica, de dos o más infracciones, se aplican de forma acumulativa, en el grado correspondiente, las penas establecidas, si las infracciones no son idénticas o cuando se están presentes los supuestos previstos en el artículo 85 y su párrafo.

§ 1.º Si las infracciones son idénticas y están sujetas a la pena de multas fijas, previstas en el artículo 84, se aplica, en el grado correspondiente, la pena impuesta a una de ellas, aumentada en un 10% (diez por ciento) por cada repetición de la falta, consideradas, en conjunto, las circunstancias calificadoras y agravantes, como si se tratara de una única infracción. (Véase Decreto Ley n.º 34, de 1966)

§ 2.º Si la pena establecida es la pérdida de la mercancía o multa proporcional al importe del impuesto o del producto al que se refieren las infracciones, se consideran, en su conjunto, las circunstancias calificadoras y agravantes, como si de una sola infracción se tratase. (Véase Decreto Ley n.º 34, de 1966)

§ 3.º Cuando se trate de infracción continuada, respecto a la que se hayan levantado diversas actas o representaciones, se reunirán en el mismo proceso, a los efectos de imponer la pena.

§ 4.º No se considera infracción continuada la repetición de una falta ya tratada en un proceso fiscal cuya apertura de haya notificado ya al infractor.

⁶⁵⁶ Art. 71. Cuando el agente, a través de más de una acción u omisión, comete dos o más delitos de la misma clase y, por las condiciones de tiempo, lugar, forma de ejecución y otras análogas, los siguientes deben considerarse como continuación del primero, se le aplica la pena de uno solo de los delitos, si son idénticas, o la más grave, si son distintas, aumentada, en cualquier caso, de un sexto a dos tercios. (Redacción de la ley n.º 7.209, de 11.7.1984.)

aplicación de la más grave de las penas posibles, o, si son iguales, solo una de ellas, pero aumentada, en cualquier caso, de un sexto a la mitad.

3.1.2 Compleja

Avanzando en el tema, tendremos la situación de doble imposición de sanciones simultáneas en su forma compleja, que es la que se da con relación a *más de un proceso* sancionador en curso ante *autoridades distintas*. En esta circunstancia, la solución para evitar la superposición punitiva pasará por dos etapas.

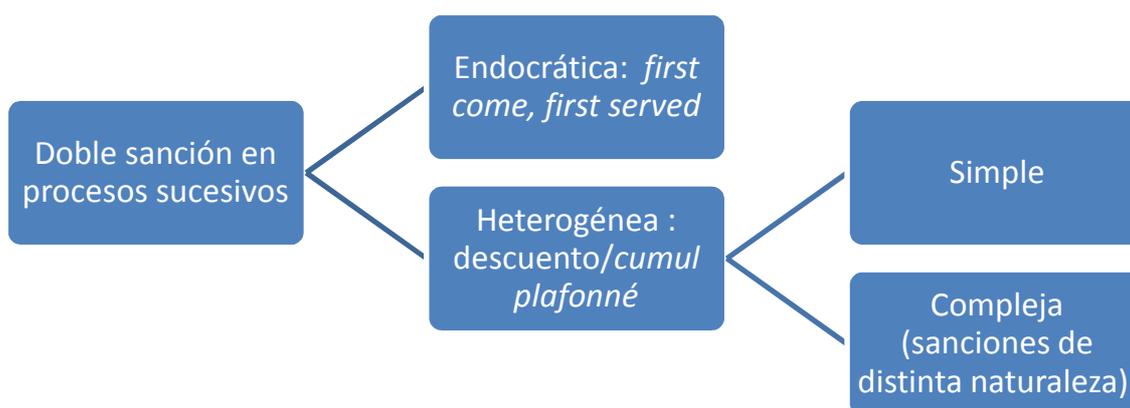
La primera de ellas consistente en verificar la eventual existencia de *relación de prejudicialidad*, a los efectos de suspender el curso de una de las dos demandas (aquella cuya solución se vea afectada por la solución de la demanda prejudicial), hasta que se resuelva el proceso preponderante. En efecto, si el conocimiento de un proceso influye en el otro, de modo que lo inutilice según el resultado del primero, se impone la suspensión del proceso potencialmente afectado como forma de dar coherencia al ordenamiento (y cumplimiento a la prohibición de doble persecución/*bis in idem* procesal), previniéndose que se pronuncien decisiones contradictorias y evitando las obvias contrariedades —para el acusado y la Administración— derivadas de esa falta de coordinación tan aguda.

Por lo tanto, con la suspensión se esperará a que se resuelva el proceso preponderante para, en su caso, determinar el archivo de la otra demanda, si la premisa en la que se basaba el segundo proceso resulta, de hecho, perjudicada. O se determina que continúe el proceso, en el caso de que la premisa en la que se basaba el segundo proceso se confirme. Se pasará, entonces, a la segunda etapa, que se expone a continuación⁶⁵⁷.

3.2 Doble imposición de sanciones sucesivas

⁶⁵⁷ En el artículo 180 de la Ley Geral Tributaria (LGT, Ley 58/2003) española se prevé la paralización del proceso administrativo sancionador cuando los hechos puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda. Asimismo, dispone que la sentencia condenatoria judicial impide la aplicación de sanción por parte de la Administración. No obstante, en Brasil, no existe una ley que regule este punto, de modo que las soluciones que proponemos son las que se nos presentan como las más factibles en el actual contexto legislativo brasileño.

No obstante, si el proceso ha terminado determinado la aplicación de una sanción, esta tendrá, necesariamente, que observarse en el proceso siguiente, de forma que se evite el *bis in idem*. Así, tras finalizar el primer proceso se estará ante una situación de acumulación de persecuciones y sanciones en *procesos sucesivos* y la forma de compatibilizar las demandas se producirá según el esquema siguiente:



3.2.1 Endocrática

Como se ve en el esquema, en caso de potencial superposición de sanciones, en procesos sucesivos relativos a un mismo hecho, dentro de un único poder (forma endocrática), la cuestión se solucionará según la lógica del *first come, first served*⁶⁵⁸. Esto es, por un principio preclusivo, según el cual, la aplicación de una determinada sanción a una específica infracción agota la reacción punitiva del Estado (*ne bis in idem*). El ejercicio del *ius puniendi* está limitado por un silogismo inherente a la relación de las normas primarias y secundarias, según el cual, si *x*, debe ser *y*, donde *y* mantiene una relación de proporción, establecida a medida de la culpabilidad, y en el que conjunto (*x+y*) induce a la (re)estabilización de las relaciones jurídicas, la paz social

⁶⁵⁸ «Já o ne bis in idem processual obriga à escolha do meio punitivo a utilizar – pois, exercida a punição, não mais haverá lugar àquela mesma acção. Esta escolha pode ser realizada ao acaso, numa lógica de first come, first served, ou de modo orientado» (RAMOS, Vania Costa., *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 29).

y al necesario cierre de la reacción punitiva (que sería imposible si se admitiera la reedición de sanciones).

Esta lógica —adoptada en diversas sentencias del STF y favorecida en la interpretación de la *Súmula* n.º 19— impide, como regla general, que se aplique una segunda sanción a un mismo hecho ya castigado por la Administración —ya que nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho— aunque mediante un segundo proceso y aunque la autoridad que pretenda aplicar dicha segunda sanción sea distinta (como hemos visto, a modo de ejemplo, en las citadas sentencias al principio de este trabajo)⁶⁵⁹. Como consecuencia, en esta situación ha de determinarse la extinción del segundo proceso, con una sentencia sobre el fondo, por la imposibilidad de sancionar nuevamente.

3.2.2 Heterogénea (entre poderes)

Para avanzar en lo que se refiere a la forma heterogénea de aplicación de la máxima, concerniente a la ecuación de la superposición sancionadora frente a la existencia de procesos en dos esferas distintas (principalmente la administrativa y la judicial, en materia tributaria), la cuestión es realmente más polémica. Ello porque —considerado que solo a través del proceso penal *el juez* brasileño aplica penas y que las sanciones por el incumplimiento de la obligación tributaria las impone *la Administración*— estamos ante el supuesto más complejo y delicado de la acumulación de demandas punitivas: aquella entre el proceso administrativo tributario y el proceso judicial penal para dilucidar el delito contra el orden tributario.

Ha de advertirse que aquí ya no se trata de procesos simultáneos, penal y administrativo fiscal, en los que la cuestión se resuelve reconociendo la relación de prejudicialidad, que determina la suspensión de la esfera judicial penal hasta que haya una liquidación definitiva y, en consecuencia, justa causa para la acción penal, como

⁶⁵⁹ Se ha de citar, de nuevo, por ejemplo el MS 23.382/DF, cuyo ponente es el magistrado MOREIRA ALVES, j. 27.3.03, Pleno, en el que se adoptó el criterio de la pena de apercibimiento no podría acumularse, ante los mismos hechos, con la pena de despido, aunque la autoridad que determinó la aplicación de la segunda pena fuera distinta e ignorara la primera: «Por lo tanto, sin anular la pena de apercibimiento que, en el ámbito ministerial, se había aplicado al demandante, no podría el demandado, aunque ignorara la aplicación de la referida pena, imponerle, por los mismos hechos, la de despido, que, además, debería haber estado precedida de la anulación de la jubilación. Se caracteriza, de esta forma, el *bis in idem*, y se aplica la *Súmula* 19 de este Tribunal: "Es inadmisibles el segundo castigo del funcionario público, basado en el mismo proceso en el que se fundó el primero"».

hemos visto en los apartados anteriores. Aquí ya se trata de la segunda etapa⁶⁶⁰, una vez terminado el período de suspensión y una vez reconocida la existencia del crédito y la infracción tributaria para saber cómo coordinar la aplicación del castigo cronológicamente posterior (en este caso, el penal), obedeciendo la prohibición de *bis in idem*.

En este contexto y en la realidad del Derecho brasileño, pensamos que no habría margen para adoptar la solución preclusiva antes aludida (*first come, first served*), como ya sucedió en la jurisprudencia española antes citada. Así nos parece tanto por la existencia de un principio expreso, en nuestra Constitución, de ineludibilidad del acceso al Poder Judicial, como por la circunstancia de que la jurisdicción penal es privativa de este último poder, lo que sería incompatible con la posibilidad que de vaciar a la Administración y, con ello, hacer inocua la garantía constitucional. Además, considerado el hecho de que en el sistema brasileño la actividad de control tributario es privativa de la Administración, el proceso administrativo siempre se iniciaría y, probablemente, terminaría antes del proceso judicial, lo que excluiría completamente la jurisdicción penal.

Sin perjuicio de ello, pensamos que, ante las dificultades impuestas por dicha situación no se podrá simplemente negar aplicación a la prohibición de *bis in idem* y los valores que ella encierra, de proporción y seguridad, *optándose* por la no realización de la justicia por razones formales que resulten en un perjuicio de la eficacia de garantías fundamentales. Para ello, si se aplica el castigo en la esfera administrativa, esta *deberá considerarla* el juez penal y optar por solucionar la cuestión mediante alguno de los métodos antes aludidos en su apartado específico, que se encuentran en la jurisprudencia europea (que está más evolucionada en relación con prohibición de *bis in idem*), capaces de impedir la acumulación simple y llana de sanciones ante un mismo hecho, adecuando la acumulación punitiva al límite de la culpabilidad. En concreto, el juez de la causa puede usar las técnicas de descuento y *cumul plafonné* (acumulación tope) para ponderar la sanción o sanciones antes aplicadas, con el fin de evitar un resultado desproporcionado^{661 662}.

⁶⁶⁰ Referida en el esquema anterior como «procesos sucesivos» (entendiendo sucesivos como consecuencia de la suspensión de la acción penal por la suspensión antes referida).

⁶⁶¹ Aquí no vemos espacio para aplicar la técnica de absorción, por ser de difícil (o imposible) operacionalización práctica, ya que el fisco siempre cobraría la cuantía de la infracción tributaria, por lo

La jurisprudencia española, francesa y europea aplican los referidos métodos⁶⁶³ con independencia de que exista una previsión normativa concreta, como resultado del proceso hermenéutico tendente a dar eficacia a la prohibición de *bis in idem* (ya que de otra forma simplemente se ignora o incumple). Por lo tanto, perfectamente, el juez brasileño puede aplicarlos en el momento de determinar la pena, incluso porque derivan de un principio de estatus constitucional, que prescinde de ley para su aplicación (como se ha visto en reiteradas sentencias del STF que utilizan la prohibición de *bis in idem* sin necesidad de recurrir a un soporte legal).

3.2.2.1 Simple

Esta solución se denomina simple, cuando tenga en cuenta el contraste entre penas de idéntica naturaleza, especialmente entre multas pecuniarias. En dicho supuesto, en el caso del descuento, le bastará al juez penal deducir de la cuantía de la multa que aplique el importe de la sanción que ya impuso la Hacienda por la misma infracción. O, en el caso de la acumulación tope, se sumarán las multas hasta el límite del tope referido en la ley penal (con lo que se limita la imposición de la pena al *quantum* restante para alcanzar el tope).

3.2.2.2 Compleja

Sin embargo, cuando se trata de penas de naturaleza distinta (forma compleja, como, por ejemplo, la acumulación de multa administrativa con pena privativa de libertad), se podría considerar inviable la aplicación del principio de descuento. No obstante, tenemos la convicción de que las dificultades impuestas por el sistema no

que no la puede absorber la sanción penal. Tampoco vemos lugar para utilizar las técnicas de exasperación, ya que se trata de la acumulación de penas ante única y la misma falta (y no de una situación de concurso, ponderación de circunstancia agravante o calificadora o de infracción continuada), además de no haber criterio para su operacionalización en dicha situación.

⁶⁶² En la línea jurisprudencial que se inició con la STC 2/2003, el Tribunal Constitucional español, al mismo tiempo en que valoró la posición del Judicial, diciendo que la aplicación, por parte de la Administración, de sanción no podría sustraerle la competencia, tejió una consideración que converge con la antes expuesta, en el sentido de que el Judicial, al aplicar la pena, deberá compensar la sanción antes impuesta por la Administración, de modo que se obtenga un resultado equivalente a la aplicación de una única pena.

⁶⁶³ Por ejemplo, el TEDH.

pueden ser obstáculos al desempeño de la regla prohibitiva de *bis in idem*, ya que, como hemos expresamos a lo largo del presente trabajo en reiteradas ocasiones, el proceso punitivo nunca podrá perder de vista el carácter central del individuo, empleando todos los recursos hermenéuticos capaces de impedir que sus derechos fundamentales se vean comprometidos (en concreto, el castigo más allá del límite de la culpa) como consecuencia de la falta de coordinación del sistema que lleva a la superposición punitiva⁶⁶⁴. Cabe al intérprete, de esta forma, crear mecanismos que den eficacia a la prohibición de *bis in idem* con independencia del contexto⁶⁶⁵, ya que, de lo contrario, se tendrá su simple y llana inobservancia.

En este sentido, creemos que la solución que mejor se adecúa a las exigencias de la prohibición de *bis in idem* pasa por adoptar uno de los siguientes mecanismos: 1) en los casos en los que se dé al juez penal la aplicación de pena (privativa de libertad) «o» multa, este podrá aplicar multa, para, con ello, permitir el descuento de la sanción pecuniaria ya aplicada en el ámbito administrativo, o la acumulación tope; 2) en los casos en los que sea posible la sustitución de pena privativa de libertad por pena restrictiva de derecho⁶⁶⁶, podrá aplicar la pena de prestación pecuniaria, descontando,

⁶⁶⁴ «Em qualquer caso, o estudo do princípio non bis in idem exige não esquecer em momento algum a máxima conceptual do princípio e confrontar toda a solução (em jeito de teste) com a dita máxima para determinar se essa solução respeita o princípio. Se a solução não coincide com a máxima, não se pode recorrer aos ‘sim, mas’, devendo sim reconhecer-se o erro argumentativo e desfazer o caminho para voltar a reiniciá-lo, até encontrar uma solução para o problema que cumpra com a referida máxima» (BARJA DE QUIROGA, El Principio non bis in idem, p. 13, apud RAMOS, Vania Costa. *Ne bis in idem e União Européia*. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 4).

⁶⁶⁵ Incluso en Francia —sistema en el que la prohibición de *bis in idem* se aplica de forma bastante limitada— encontramos en la doctrina una lección según la cual, a pesar de establecer la independencia de la esfera penal y fiscal administrativa, aduce que esa afirmación no puede conducir a la aplicación de un castigo desproporcionado, entendido como tal el que supera el máximo de la pena prevista para la infracción más grave: «Infliger une sanction administrative fiscales ne prive en rien les juridictions répressives de sanctionner pénalement le comportement fautif. Si, depuis la décision du Conseil constitutionnel n.82-155 DC du 30 décembre 1982, les sanctions administratives sont assimilées aux sanctions pénales, c’est effectivement sous réserve de l’application du principe non bis in idem. Un même justiciable ne peut normalement poursuivi ou condamné une deuxième fois pour un même manquement après une première décision devenue définitive. Or, selon les juridictions, ce principe n’a pas vocation à s’appliquer en matière fiscale partant du constat que les sanctions fiscale et pénale répriment des manquements différents. Ainsi, le cumul de sanctions fiscale et penale est possible mais il ne doit pas conduire à une sanction disproportionnée, laquelle est appréciée par rapport au maximum d’une des sanctions ecourues. Cette solution ne peut qu’être rapprochée de celle retenue ultérieurement pour le cumul de sanctions fiscales» (LAMARQUE, Jean; NÉGRIN, Olivier; AYRAULT, Ludovic. *Droit Fiscal Général*. Paris: LexisNexis, 2009, p. 985).

⁶⁶⁶ En el artículo 44 del CP se señala: Art. 44. Las penas restrictivas de derechos son autónomas y sustituyen a las privativas de libertad, cuando: (Redacción de la Ley n.º 9.714, de 1998) I – se aplique pena privativa de libertad no superior a cuatro años y el delito no se haya cometido con violencia o grave amenaza a la persona o, cualquiera que sea la pena aplicada, si el delito es culposos; (Redacción de la Ley

también la cuantía de la multa ya aplicada en la esfera administrativa; 3) por último, en los casos en los que no quepan las soluciones anteriores (o se prefiera no utilizarlas), el juez podrá considerar la suma de la multa administrativa ya pagada como circunstancia atenuante⁶⁶⁷ para reducir la pena privativa de libertad⁶⁶⁸.

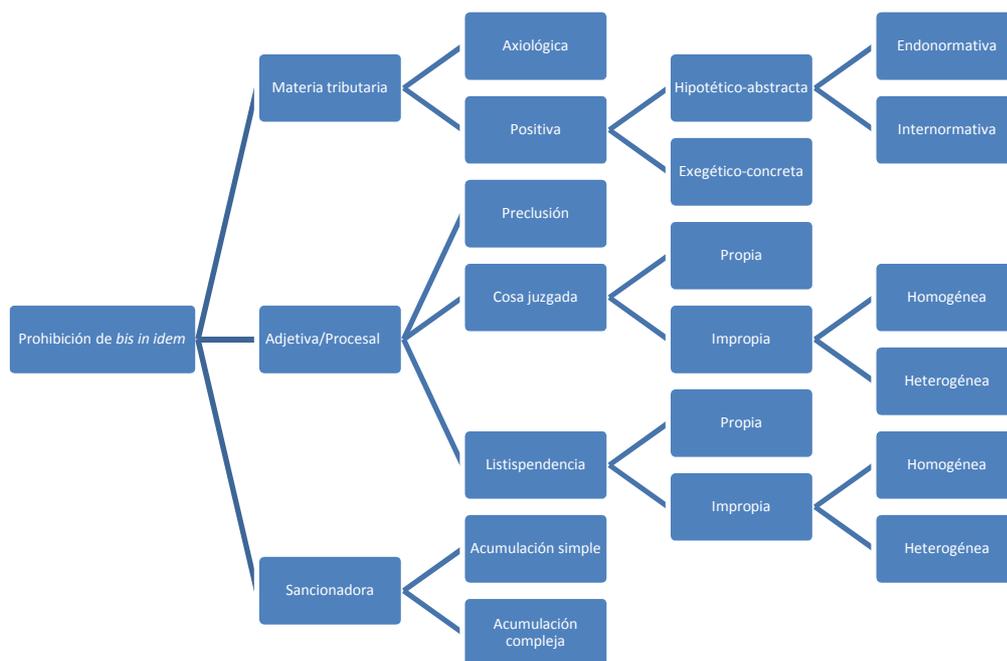
n.º 9.714, de 1998) II – el acusado no sea reincidente por delito doloso; (Redacción de la Ley n.º 9.714, de 1998) III - la culpabilidad, los antecedentes, la conducta social y la personalidad del condenado, así como los motivos y las circunstancias indiquen que esa sustitución sea suficiente. (Redacción de la Ley n.º 9.714, de 1998) § 1.º (VETADO) (Incluido y vetado por la Ley n.º 9.714, de 1998) § 2.º En la condena igual o inferior a un año, la sustitución puede realizarse por multa o por una pena restrictiva de derechos; si es superior a un año, la pena privativa de libertad puede ser sustituida por una pena restrictiva de derechos y multa o por dos restrictivas de derechos. (Disposición introducida por la Ley n.º 9.714, de 1998) § 3.º Si el condenado es reincidente, el juez podrá aplicar la sustitución, siempre que, frente a la condena anterior, la medida sea socialmente recomendable y la reincidencia no haya tenido lugar en virtud de la comisión del mismo delito. (Disposición introducida por la Ley n.º 9.714, de 1998) § 4.º La pena restrictiva de derechos se convierte en privativa de libertad cuando hay incumplimiento injustificado de la restricción impuesta. En el cálculo de la pena privativa de libertad a ejecutar se deducirá el tiempo cumplido de la pena restrictiva de derechos, sin perjuicio del saldo mínimo de treinta días de detención o reclusión. (Disposición introducida por la Ley n.º 9.714, de 1998) § 5.º Si sobreviene condena, la pena privativa de libertad, por otro delito, el juez de la ejecución penal decidirá sobre la conversión, pudiendo no aplicarla si el condenado puede cumplir la pena sustitutiva anterior. (Disposición introducida por la Ley n.º 9.714, de 1998).

⁶⁶⁷ Art. 66. Además, la pena podrá atenuarse en razón de circunstancia relevante, anterior o posterior al delito, aunque no se prevea expresamente en ley. (Redacción de la ley n.º 7.209, de 11.7.1984).

⁶⁶⁸ *Mutatis mutandis*, podríamos referir aquí la necesidad de una postura proactiva del juez, tal como refiere Julio César Goulart LANES al tratar de la postura del magistrado frente a la producción de pruebas: «Para traduzirmos a correta atuação do julgador no que concerne à produção da prova, cunhamos a expressão: ativismo probatório equilibrado. Para que fique claro: o ativismo aqui sustentado refere-se ao comportamento pró-ativo do julgador, isto é, diz respeito à sua iniciativa perante a atividade probatória» (LANES, Júlio César Goulart. Audiências: conciliação, saneamento, prova e julgamento. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 88).

CONCLUSIONES

1. En el sistema constitucional tributario brasileño la enunciación de las competencias impositivas ya implica, *per se*, una regla prohibitiva de *bis in idem*, excepto previsión constitucional expresa —nunca implícita— en sentido contrario. Al otorgar el poder de establecer una determinada exacción a un ente concreto, el constituyente delimita el uso de ese poder por el destinatario de dicha competencia, al tiempo que veda, de forma implícita, el uso de la misma facultad a los demás entes federados, de lo que se deriva que, en el contexto de los sistemas rígidos de reparto de competencias, el silencio constituye regla impeditiva de *bis in idem*.
2. En lo que denominamos perspectiva concreta, la prohibición de *bis in idem* es de indudable aplicación en el contexto del Derecho tributario, de forma que impide que un hecho imponible pueda dar lugar a una doble o múltiple liquidación.
3. En el plano normativo/abstracto (que denominamos *perspectiva abstracta* de la prohibición de *bis in idem*), no existe en la Constitución brasileña una prohibición amplia que impida crear dos o más tributos idénticos. Existen prohibiciones concretas, pero no una regla general.
4. La línea jurisprudencial, que de forma genérica ha adoptado el STF, está muy próxima a la que defendemos en el presente trabajo. La diferencia está en el número de disposiciones en las que identificamos una prohibición del *bis*, así como en el alcance que atribuimos a cada una de las prohibiciones existentes. Asimismo, y no menos importante, en la circunstancia de identificar la existencia de un vector hermenéutico —derivado de principios de política fiscal— apto para alejar las posibilidades de *coincidencia impositiva* siempre que no estén expresadas de forma inequívoca en la Constitución.
5. A partir del análisis del origen y la evolución de la prohibición de *bis in idem*, concebimos la siguiente estructura del axioma (cuyo contenido se detalla en los apartados pertinentes), consideradas sus múltiples perspectivas de análisis en el ámbito del Derecho interno, dentro de las áreas técnicas aquí tratadas (Derecho tributario, procesal tributario y sancionador tributario):



6. El contraste entre el elenco *numerus clausus* de las competencias impositivas y el elenco *numerus apertus* de las garantías del contribuyente para la limitación de dicho poder, en la CF brasileña, induce a afirmar reglas exegéticas según las cuales:
 - 1) ante dos soluciones hermenéuticas posibles, el interprete deberá optar por la que implique el rechazo a una nueva imposición (*ne bis in idem*), la limitación del poder tributario y la preservación de la estricta legalidad; y 2) el silencio, en materia impositiva, implica prohibición del *bis*, ya que el poder tributario está confinado a lo expresado de forma positiva, legal y formal en la Constitución.
7. La distinción comúnmente utilizada en Brasil entre «bitributación» y «bis in idem» merece una nueva valoración. Del término bitributación no se deriva una prohibición. Hay bitribuciones permitidas y bitribuciones prohibidas. Este término no designa un valor ni un principio; no orienta ni encierra una norma de conducta, regla o límite objetivo. Solo expresa un hecho, que depende de otros elementos integradores para que se verifique si jurídicamente se acepta o no.
8. Por el contrario, el postulado *ne bis in idem* expresa siempre una prohibición que el poder constituyente puede introducir o excluir en el diseño de las competencias tributarias. En este sentido, es irrelevante el origen de la exigencia, si se encuentra en uno o en varios entes. Lo que le corresponde al intérprete es verificar cuando se aplica esta máxima y en qué hechos se subsume el postulado, siempre a la luz de las directrices constitucionales de cada sistema.

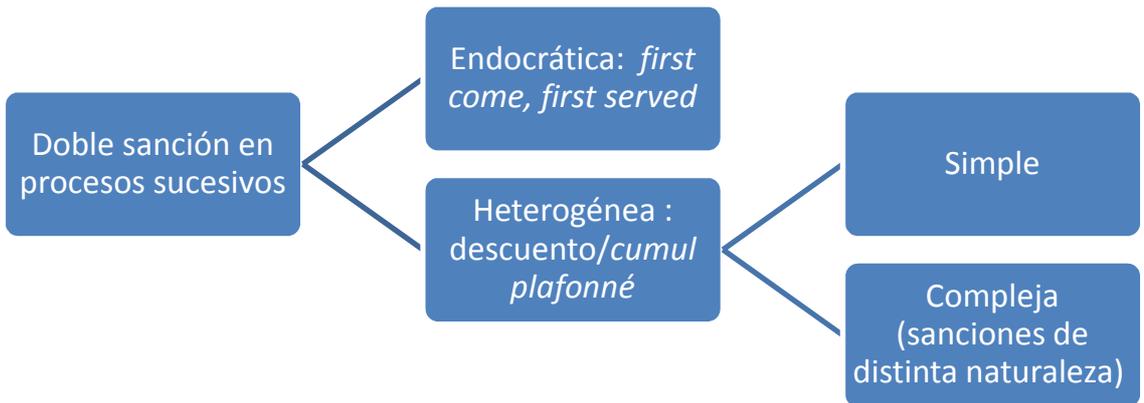
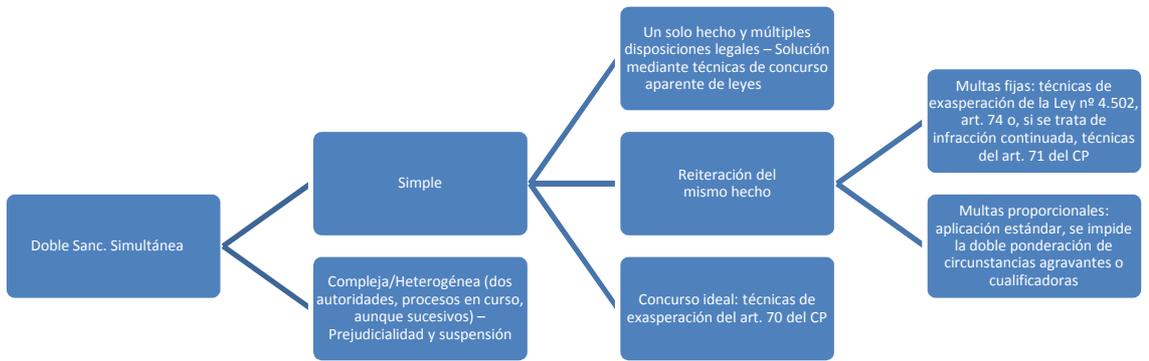
9. En el Derecho penal, de forma distinta a lo que sucede en el Derecho tributario, la prohibición de *bis in idem* se acepta universalmente como un verdadero principio prohibitivo tanto de la doble imposición de sanción como del doble procesamiento. En esta condición, su invocación no depende de previsión constitucional específica, de forma que, en defecto de disposición constitucional puntual, la doctrina y la jurisprudencia suelen fundamentar el uso del axioma en la legalidad o en el debido proceso legal (formal o incluso sustantivo).
10. En la actualidad, la doctrina moderna acepta ampliamente que no hay diferencia ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo. La consecuencia más relevante de admitir la identidad ontológica entre los ilícitos penal y tributario, consiste en reconocer el influjo de los principios (y de las técnicas que de ellos se siguen) del Derecho penal en el ámbito del Derecho sancionador tributario. Excepto los casos de absoluta especificidad, en los que un determinado principio está establecido o configurado para operar exclusivamente en esa rama del Derecho — por circunstancias o características que le son propias y singulares— parece que debe reconocerse que, siempre que las premisas epistemológicas o axiológicas de un determinado principio sean aplicables al Derecho sancionador como un todo, no habrá razón que justifique que se impida dicha comunicación.
11. Sin embargo, el Derecho sancionador tributario brasileño desconoce por completo estas técnicas, de forma que se halla, en el estado actual de desarrollo de la doctrina y la jurisprudencia, desprovisto de cualquier sistema eficaz de control/reglamento en lo que se refiere a la práctica (común) de superposición de sanciones. Tanto las soluciones hermenéuticas dadas para el concurso de normas por los principios de especialidad, subsidiariedad, consunción y alternatividad, como las respuestas dadas al concurso ideal de delitos por las técnicas de exasperación, absorción, descuento y *cumul plafonné* (acumulación tope) les son ilustres desconocidas, a diferencia de lo que sucede en España, donde la doctrina ya ha tratado de llevar dichas conquistas del Derecho penal al seno del Derecho administrativo sancionador, como forma de otorgar eficacia a la prohibición de *bis in idem*.
12. El Derecho sancionador tributario brasileño ignora, además: 1) que existan diferencias conceptuales entre acto y acción; 2) que la realización de la conducta-medio sea imprescindible para la realización de la conducta-fin; 3) que condiciones espacio-temporales puedan revelar unidad a una sucesión aparentemente incommunicable de ilícitos; y, por último 4) que no se puedan considerar agravantes

las circunstancias que califican/definen el delito. No obstante, todos estos conceptos son de extrema relevancia para la correcta aplicación de la prohibición de *bis in idem* y la maximización de su eficacia.

13. A su vez, la teoría del delito continuado se presenta como una forma de sortear los excesos que resultarían de la acumulación de sanciones en determinados casos de comisión de delitos idénticos y que recibirían castigos aislados. De esta forma, se presenta también como expresión de la prohibición de *bis in idem*, a partir de la consideración de la unidad delictiva, que ve en la sucesión de actos una conducta única, capaz de agruparlos en torno a una única pena agravada, otorgándole un tratamiento similar al que se produce en el concurso ideal de delitos.
14. La utilización de estas técnicas y nociones exegéticas en el contexto del Derecho sancionador tributario se ampara en el artículo 108 del Código Tributario, que permite recurrir a la analogía y los principios de Derecho público, en defecto de disposición expresa sobre el tema en la legislación tributaria. De la misma forma, si se trata de principios que buscan garantizar la observancia de la prohibición de *bis in idem* y, por tanto, su objeto es proteger al acusado, con relación a la caracterización legal de la infracción, la naturaleza y determinación de la pena aplicable, la observancia de dichos postulados es incluso un imperativo frente a los que preceptúa el artículo 112 del CTN.
15. Antes de cerrar la esfera tributaria administrativa, no se puede interponer de forma válida la acción penal ni llevar a cabo la investigación policial.
16. El orden jurídico es una herramienta creada por el hombre para proteger un fondo sustantivo. Divisiones epistemológicas que, didáctica y formalmente, ha creado el hombre para manejar mejor el orden nunca se pueden superponer a la unidad del ordenamiento y su comprensión sistemática, que deben servir al hombre, su único centro de intereses y razón de ser.
17. Si el rechazo a la imposición de un doble o múltiple castigo por un mismo hecho o un doble o múltiple proceso, es un valor universalmente aceptado, es absolutamente incoherente que se permita que la segmentación formal del ordenamiento pueda ignorar dicha necesidad y proyectarse sobre el hombre de forma irracionalmente acumulativa. Si la división entre las esferas es artificial, no hay duda de que las consecuencias son reales. Se romperá la noción de proporción —que el más elemental sentimiento de justicia recomienda observar, entre la ofensa y la

reacción—, en nombre de la protección del «sistema», como un acto ciego y dogmático.

18. En último término, el ordenamiento de *lege ferenda*, debe dirigirse al respeto a un principio de unicidad de toda la acción punitiva (tal y como está evolucionando en el ámbito de la Unión Europea, a partir de la premisa albergada en el ELSJ), que evite también la doble persecución sancionadora, el doble proceso sancionador.
19. Mientras ello no acontezca de forma ordenada (mediante una reestructuración legislativa), cabe al intérprete garantizar el ejercicio coordinado del *ius puniendi*, en sus aspectos materiales y procesales, sirviéndose de los principios y las técnicas del Derecho penal y procesal (proyectados también en el contraste entre las esferas administrativa y judicial, o entre esferas administrativas), de forma que se impida que la falta de coordinación del sistema vigente pueda comprometer las garantías fundamentales de seguridad y proporción en la aplicación de la punición. El principio general *ne bis in idem*, que alcanza a todo el Derecho sancionador y se impone como exigencia de Justicia, requiere que se sitúe al hombre como foco único de la acción punitiva, a partir del cual se ordenarán los procesos punitivos y la medida de las penas (en sentido amplio).
20. En los siguientes esquemas (cuyo contenido se ha expuesto de forma detallada en los apartados correspondientes), queremos esquematizar los métodos que estructuramos para solucionar las situaciones de potencial acumulación de sanciones a la que aludimos a lo largo del presente trabajo. A efectos didácticos, dividimos el tema en dos esquemas, según se trate de «doble sanción simultánea» y «doble sanción en procesos sucesivos».



BIBLIOGRAFÍA

ABEL SOUTO, Miguel. *Teorías de la Pena y Límites al Jus Puniendi desde el Estado Democrático*. Madrid: Editorial Dilex, S.L, 2006.

AGUADO CORREA, Teresa. *El Principio de Proporcionalidad en Derecho Penal*. Madrid: Edersa, 1999.

ALESSI, Renato. *Instituciones de Derecho Administrativo*. 3.^a ed., Barcelona: Bosch, 1970.

ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Barcelona: Gerdisa, 1994.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALVIM, Arruda. Anotações sobre a coisa julgada tributária. *Revista de Processo*. São Paulo, n.º 92, 1998.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 16.^a ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edegar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

ANEIROS PEREIRA, Jaime. *Las Sanciones Tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

AQUINO, Tomás de. *Suma teológica: justiça, religião, virtudes sociais*. São Paulo: Loyola, 2005. v. 4.

AQUINO, Tomás de. *Suma teológica: justiça, religião, virtudes sociais*. São Paulo: Loyola, 2005. v. 6.

ARISTÓTELES. *A política*. 2.^a ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 3.^a ed., 2008.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Alguns Andaimas da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Ed., 1950.
- BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 15.^a ed., 1997.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8.^a ed., São Paulo: Forense, 2010.
- BARBEY, Alec. *De L'Application Internationale de la Règle Non Bis in Idem en Matière Répressive*. Lausanne: Imprimerie la Concorde, 1930.
- BARBOSA, Ruy. *Commentários à Constituição Federal Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1932. v.1.
- BARBOSA, Ruy. *Relatório do Ministro da Fazenda*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1949. (Obras completas de Rui Barbosa; v. 18, t. 3).
- BARJA DE QUIROGA, Jacobo López. *El Principio Non Bis in Idem*. Madrid: Dickinson, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed., São Paulo: Lejus, 1998.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v.1.
- BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. 3.^a ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2007.
- BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil Comentado*, 2.^a ed., Rio de Janeiro: Francisco Alves, v.1. 1956.

BLACK, Henry Campbell. Confiscation. In: Law Dictionary. 6.^a ed., St. Paul: West Publishing, 1990.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1954.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.^a ed., Brasília: Editora UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 11.ed., 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 22.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

BÜHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Derecho Tributario*. Madrid: Civitas, 2012.

CAMPOS, Antonio J.; MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, v.2.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. 2.^a ed., Coimbra: Almedina, 2000.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*. 5.^a ed., Coimbra: Almedina, 1991.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Ed., 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 10.^a ed., 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 13.^a ed., 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 33, São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO PINTO, Carlos Alberto. *Discriminação de Rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941.

CHEMERINSKY, Erwin. *Constitutional law: principles and policies*. New York: Aspen Law & Business, 1997.

COELHO, Fabio Ulhôa. *Roteiro de lógica jurídica*. 3.^a ed., São Paulo: Max Limonad, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação: decadência e prescrição*, 2.^a ed., Dialética, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CONFISCAR. In: AULETE. Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 2.^a ed., Rio de Janeiro: Delta, 1970.

CORTS GRAU, José. *Filosofia del derecho*. Madrid: Escorial, 1941.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

DEL VECCHIO, Giorgio. *A justiça*. São Paulo: Saraiva, 1960.

DÍAZ, Vicente Oscar. *Criminalización de las infracciones tributarias*. [Buenos Aires]: Depalma, 1999.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. *Revista de Processo*. São Paulo, v. 109, jan-mar 2003.

DUIGUIT, L. *La separación de poderes y la asamblea nacional de 1789*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1996.

DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Paris: Fontemoing & Cie Éditeurs, 1911, v. 2.

DUVERGER, Maurice. *Hacienda pública*. Barcelona: Bosch, D.L. 1968.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7.^a ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FALCÓN Y TELLA, Maria José y Fernando. *Fundamento y Finalidad de la Sanción: ¿un derecho a castigar?* Madrid: Marcial Pons, 2005.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1991.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRO LAPATZA, J.J. Justiça tributária. *RDT*, São Paulo, n.º 46, 2010.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español: Derecho Tributario: parte general (teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones)*. 24.^a ed., Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004.

FILHO, Ives Gandra Martins da Silva. Consolidação e Redação das Leis - Lei Complementar n.º 95/98 e Decreto n.º 2.954/99 - Aplicação à Lei n.º 9.756/98 sobre processamento de Recursos nos Tribunais in *Revista Jurídica Virtual*, v.1., n.º 1, maio.

1999. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_01/red_leis.htm. Consultado el 27 de noviembre de 2012.

GARCÍA ALBERO, Ramón. *Non Bis in Idem Material y Concurso de Leyes Penales*. Barcelona: Cedecs, 1995.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

GARCÍA GOMEZ, Antonio. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. *Filosofía del derecho*. México: Editorial Porrúa, 1974.

GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de finances publique: les ressources publiques emprunt et impôt*. Paris: Éditions Montchrestien, 1970.

GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Críticas à Discriminação de Rendas Tributárias e à Federação Brasileira*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n.º 35, 2000.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não Confisco como Valor e como Limite Objetivo*. *Revista do Direito Tributário*, São Paulo, n.º 77, fev. 2000.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun e Paulo BROSSARD. *A inconstitucionalidade do depósito de 30% da MP 1863 após o julgamento das ADINs 1922 9 a 1976 7 pelo STF: considerações sobre o devido processo substantivo*. *Revista Dialética* n.º 54. São Paulo: Dialética, 2000.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun e VELLOSO, Andrei Pitten. Tributação e Incentivos à Família. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito Tributário: tributação e incentivos à família*. São Paulo: Thomson-IOB, 2006.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun y FERRAZZO, Cristiano. Coisa Julgada, Modificação Legislativa e Regra Matriz de Incidência - Critérios para verificação de prevalência. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; MOREIRA DE OLIVEIRA, Felipe; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

GOLDSCHMIDT, James Paul. *Princípios Gerais do Processo Penal*: conferências proferidas na Universidade de Madrid nos meses de dezembro de 1934 e de janeiro, fevereiro e março de 1935. Belo Horizonte: Líder, 2002.

GOLDSCHMIDT, Werner. *Introducción filosófica al derecho*: la teoría trialista del mundo jurídico y sus horizontes. 3.^a ed., Buenos Aires : Depalma, 1967.

GONZAGA, Tomás Antônio. *Tratado de direito natural*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2004.

GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi, 2003.

GONZÁLEZ GARCIA, Eusébio. *Tributación individual frente a tributación conjunta en el IRPF*. Madrid: Tecnos, 1991.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal*. Niterói: Impetus, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 76, jan. 2002.

GROSCLAUDE, Jacques. MARCHESSOU, Philippe. *Droit Fiscal General*. 5.^a ed., Paris: Dalloz, 2005.

GUTMANN, Daniel. Globalisation et Justice Fiscale. *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT*. Belo Horizonte, v. 1, n.º 1, jan/jun. 2004.

GUTMANN, Daniel. La Fonction Sociale de la Doctrine Juridique: brèves reflexions à partir d'un ouvrage collectif sur méthode d'interprétation et sources en droit privé positif. Essai critique. *Revue Trimestrale de Droit Civil*. Paris, n.º 3, juillet/septembre, 2002.

GUTMANN, Daniel. L'Évasion Fiscale des Sociétés. *Revue Internationale de Droit Comparé*, Paris, n.º 2, avril/juin 2010.

GUTMANN, Daniel. *Do Direito à Filosofia do Tributo in Princípios e Limites da Tributação*. Coord. Roberta Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HALLER, Heinz. *Política financiera*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1963.

HAMILTON. *Federalista*. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HERMOSIN, Montserrat. *Procedimiento Sancionador Tributario*. Madrid: Thomson-Aranzadi, 2008.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Fundación Oriol-Urquijo: Marcial Pons, 1998.

HERRERA MOLINA, Pedro M. El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional. In: JORNADAS DE ESTUDIO DE LA DIRECCIÓN

GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO. El principio de igualdad en la Constitución española. Madrid: Ministerio de Justicia, 1991, v. I

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. 20.^a ed., Porto Alegre: S.A. Fabris, 1998.

HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

HONDERICH, Ted (edt.). *Oxford Companion to Philosophy*. New York: Oxford University, 1995.

JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Linceo Profesional Cima, 1969.

JESUS, Damasio de. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 19.^a ed., 1995.

KELSEN, Hans. *¿Que es justicia?* Barcelona, Ariel, 1992.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2.^a ed., São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho Tributario: parte general*. 3.^a ed., Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

LAFERRIÈRE, M. F. *Cours de droit administratif: mis en rapport avec les lois nouvelles*. 5.^a ed., Paris: Cotillon, Éditeur, Libraire du Conseil D'État, 1860.

LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

LAGO MONTERO, José María. *El Poder Tributario de las C.C.A.A.* Pamplona: Aranzadi, 2000.

LAGO MONTERO, J.M. – GUERVÓS MAÍLO, M.A. *Tasas Locales: cuantía*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

LANES, Júlio César Goulart. *Audiências: conciliação, saneamento, prova e julgamento*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

LAUBADÈRE, André de. *Traité élémentaire de droit administratif*. 2.^a ed., Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1971. v. 1.

LEAL, Rogério Gesta. *Hermenêutica e Direito: considerações sobre a teoria do direito e os operadores jurídicos*. 3.^a ed., Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2002.

LEGAZ LACAMBRA, Luis. *Filosofia del derecho*. Barcelona: Bosch, 1953.

LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. *Acumulación de Sanciones Penales y Administrativas*. Barcelona: Bosch, 1998.

LORENTE, José Muñoz. *La Nueva Configuración del principio non bis in idem*. Ecoiuris, Madrid, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições sociais “gerais” e a integridade do sistema tributário brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6.

MAIA, Rodolfo Tigre. *Boletim Científico da Escola Superior do Ministério Público da União*. Brasília: ESMPU, ano 4, n.º 16, jul/set. 2005.

MARIZ DE OLIVEIRA, Aspectos Relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. Ricardo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. *PIS – COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARQUÉS, José Frederico. *Instituições de direito processual civil*. 3.^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1966. v.4.

MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Penal*. São Paulo: Millenium, 1999.

MARTÍN QUERALT, Juan. et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 16. ed., Madrid: Tecnos, 2005.

MARTINEZ LAGO, Miguel Ángel: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Iustel, 2013.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2.^a ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições e o artigo 149 da Constituição Federal. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética. 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MATTOS, Aroldo Gomes de. PIS/Cofins: a não cumulatividade e os tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 104, maio 2004.

MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo alemão*. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2001.

MAYER, Otto. *Derecho Administrativo alemán: parte especial, poder de policía y poder tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1950. v. 2.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16.^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Repertório IOB de jurisprudência, 1/8175, 1994.

MERINO JARA, Isaac. *Derecho Tributario*. Madrid: Tecnos, 2013.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 2.^a ed., Coimbra: Coimbra Ed. Ltda., 1988, tomo III.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional: direitos fundamentais*. 2.^a ed., Coimbra: Coimbra, 1993.

MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco et al. La capacità contributiva. Milani: Cedam, 1993.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. *El principio de no confiscatoriedad en España y Argentina*. Madrid: McGraw Hill, 1997.

NASCIMENTO, Carlos Valder do Nascimento (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2.ª ed., 1994.

NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, 2.ª ed., Madrid: Tecnos, 1994.

NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 4.ª ed., Madrid: Tecnos, 2005.

OSÓRIO, Fabio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PANDOLFO, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur (Coord.). *Curso Avançado de Contribuição Tributária*. São Paulo: IOB, 2010

PAULSEN, Leandro y VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral e contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12.ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: EDERSA, 1975.

PÉREZ MANZANO, Mercedes. *La Prohibición Constitucional de Bis in Idem*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. [Madrid]: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, D.L. 1972.

PINTO, Bilac. *Estudos de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1953, v. II.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Forense, 1974.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Sciência positiva do direito*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1922. v. 1.

POSNER, Richard A. *The economic structure of the law: the collected economic essays of Richard A. Posner*. Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

PRINCÍPIO. In: *Corpus juris secundum*. Nova Iorque: The American Law Book, 1930.

RADBRUCH. Gustav. *Filosofia do direito*. São Paulo: Saraiva, 1934.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 2.^a ed., São Paulo: Saraiva, 1969. v. 1.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 20.^a ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

RIGAUX, François. *Introduction a la science du droit*. Bruxelas: Editions vie ouvriere, 1974.

RIVERO, Jean. *Curso de Direito Administrativo comparado*. 2.^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RIVERO, Jean. *Droit administratif*. 3.^a ed., Paris : Dalloz, 1965.

RODRÍGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del pensamiento jurídico*. 6.^a ed., Madrid: Universidad Complutense, 1988.

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Traducción Genaro Carrió. Buenos Aires: EUDEBA, 1974.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962. v. 2.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 10.^a ed., Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993.

SAMPAIO DÓRIA. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1960, V II.

SAMPAIO DÓRIA. *Discriminação das Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Ed., 1972.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SCHIMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 1982.

SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGE, Jean. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, D.L. 1965.

SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-americano Atual*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 14.^a ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Princípio Ne Bis in Idem e sua Vertente Substancial na Repressão ao Ilícito Fiscal. *Revista Interesse Público*, n.º 44, v. IX, 2007.

SMITH, Adam. *Wealth of Nations*. West Sussex: Capstone Publishing, 2010.

STIGLITZ, Joseph. *La economía del sector público*. 3.^a ed., Barcelona: Antoni Bosch, 2003.

STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

TELLES JUNIOR, Goffredo. *Filosofia do direito*. São Paulo: Max Limonad, sin fecha, v. 1.

TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2008. v. 1.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. *PIS-COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TROTABAS, Louis. *Élèments de droit public et administratif*. 17. éd. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972.

TROTABAS, Louis. *Finances publiques*. 4.^a ed., [Paris]: Dalloz, 1970.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VAN BOCKEL, Bas. *The Ne Bis in Idem in EU Law*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten y PAULSEN, Leandro. *Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descuidada especificação do seu*

objeto pela EC 33/01 e os seus reflexos tributários Revista Dialética de Direito Tributário n.º 149. São Paulo: Dialética, 2008.

VERGOTTINI, Giuseppe de. Federal and Regional State, Conferência realizada na Mesa Redonda de Direito Constitucional do Instituto Pimenta Bueno em São Paulo abril/1998.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2.^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZORNOZA PEREZ, Juan J. *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias* (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador). Madrid: Civitas, 1992.

JURISPRUDENCIA CITADA

Brasil

Supremo Tribunal Federal

ADI n.º 551

ADI n.º 712

ADI n.º 939

ADI n.º 1.417

ADI n.º 1.571

ADI-MC n.º 1.924

ADI n.º 2.010

ADI n.º 2.377

ADI n.º 2.548

ADI n.º 3128

ADI n.º 2.556

ADI n.º 3.887

AC n.º 2.051

AC n.º 2611 MC

RE n.º 22.573

RE n.º 61.656

RE n.º 70.414

RE n.º 77.131

RE n.º 80.093

RE n.º 82.510

RE n.º 84.382

RE n.º 88.443

RE n.º 91.707

RE n.º 92.302

RE n.º 93.169

RE – ED – ED n.º 94.487

RE n.º 98.763

RE n.º 99.686-9

RE n.º 102.141

RE n.º 116.288

RE n.º 146.733

RE n.º 146.739

RE n.º 179.193

RE n.º 212.209

RE n.º 212.484

RE n.º 228.321

RE n.º 238.206

RE n.º 240.785

RE n.º 254.644

RE n.º 263.208

RE n.º 350.446

RE n.º 343.446

RE n.º 363.852

RE n.º 396.266

RE n.º 566.819

RE n.° 582.461
RE n.° 582.525
RE n.° 204.107 AgR-Ag-R
RE-AgR n.° 255.360
RE – AgR n.° 275.356
ERE n.° 83.225
MS n.° 22.728
MS n.° 23.146
MS n.° 23.382
RMS – AgR n.° 23.481
AI n.° 419.578
AI n.° 548.733-AgR
AI n.° 638.636
HC n.°61.859
HC n.° 68.890
HC n.° 69.033
HC n.° 69.896-4
HC n.° 75.945
HC n.°80.263
HC n.° 81.611
HC n.° 83.414
HC n.° 83.717
HC n.° 83.901
HC n.° 84.105
Pet – Qo n.°1.365/DF

Súmula n.º 19

Súmula n.º 24

Súmula n.º 135

Súmula n.º 144

Súmula n.º 239

Súmula n.º 288

Súmula n.º 551

Súmula n.º 595

Superior Tribunal de Justiça

RESP n.º 207.552

RESP n.º 401.228

ERESP n.º 641.522

ERESP n.º 770.451

HC n.º 34347

Súmula n.º 17

España

Tribunal Constitucional

STC n.º 2/1981

STC n.º 77/1983

STC n.º 159/1985

STC n.º 94/1986

STC n.º 209/1988

STC n.º 45/1989

STC n.º 153/1990

STC n.º 154/1990

STC n.º 2/1991

STC n.º 234/1991

STC n.º 177/1999

STC n.º 152/2001

STC n.º 2/2003

STC n.º 48/2007

Tribunal Supremo

STS de 21 de junio de 1976

STS de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980

STS de 28 de febrero de 1983

STS de 12 de mayo de 1986

STS de 13 de junio de 1986

STS (s. 2.ª) de 12 de diciembre de 1994

STS de 9 de junio de 1999

STS de 17 de noviembre de 1999

Estados Unidos

Blockburger vs. United States, 284 U.S. 299 (1932)

Helvering vs. Davis 301 U.S 619, 640, 641 (1937)

Brown v. Ohio, 432 U.S. 161 (1977)

Francia

Conseil d'État

CE 23 de avril de 1958, Commune de Petit-Quevilly

Conseil Constitutionnel

Cons. Const. déc., 23 juill. 1996, n.º 97-378 DC, Loi de réglementation des télécommunications

Cons. const. déc., 30 déc 1997, n.º 97-395 DC, Loi de finances pour 1998

Cons. Const., déc., 28 juill. 1989, n.º 89-260 DC, préc.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

STEDH, de 23 de octubre de 1995 (Gradinger contra Austria)

STEDH , de 30 de julio de 1998 (Oliveira contra Suiza)

STEDH, de 29 de mayo de 2001 (Franz Fischer contra Austria)

STEDH, de 8 de junio de 1976 (Engel y otros contra Holanda)

Alemania

Tribunal Constitucional

BVerfGE, vol. 3, 248

BVerfGE 61, 319