

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PATRÍCIA GONDIM MOREIRA PEREIRA

MULTA QUALIFICADA E O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Uma investigação sobre a pluralidade de respostas sancionatórias e o espectro de proteção do
princípio do *ne bis in idem*

Mestrado em Direito

São Paulo

2019

PATRÍCIA GONDIM MOREIRA PEREIRA

MULTA QUALIFICADA E O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Uma investigação sobre a pluralidade de respostas sancionatórias e o espectro de proteção do princípio do *ne bis in idem*

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na subárea Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Robson Maia Lins.

São Paulo

2019

PATRÍCIA GONDIM MOREIRA PEREIRA

MULTA QUALIFICADA E O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL

Uma investigação sobre a pluralidade de respostas sancionatórias e o espectro de proteção do princípio do *ne bis in idem*

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na subárea Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Robson Maia Lins.

Aprovada em: ____/____/____.

Banca Examinadora

Professor Doutor Robson Maia Lins (Orientador).

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Professor (a) Doutor (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor (a) Doutor(a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

*Dedico aos meus filhos, Luiz Henrique e Camila Cristina,
dávias de Deus, motivos de orgulho e alegria.*

*Ao meu marido, companheiro presente em todos os
momentos e meu grande incentivador.*

*À amiga, Keity Saboya, pelo apoio em todos os momentos,
pelas discussões, ideias e, sobretudo pela paciência.*

AGRADECIMENTOS

À minha família pela incansável compreensão e torcida pela conclusão deste trabalho.

À minha amiga/irmã Keity Saboya, pelo persistente incentivo, pela ajuda, pelos livros e essenciais dicas e discussões sobre o trabalho.

Ao meu orientador, Professor Doutor Robson Maia, pela paciência, por acreditar no trabalho e pelas valiosas sugestões que me possibilitaram concluí-lo.

À Escola da Magistratura e ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, pelo auxílio nessa fase da minha vida profissional, com especial agradecimento ao Desembargador Expedito Ferreira.

Aos professores da PUC-SP; cada um a seu modo, transmitiram importantes pensamentos nas mais diversas teorias do direito, em especial, ao Mestre dos Mestres, o professor doutor Paulo de Barros Carvalho.

E, aos amigos da PUC-SP, deixo meu sincero agradecimento pelas novas amizades.

Ainda que eu falasse as línguas dos homens e dos anjos, e não tivesse amor, seria como o metal que soa ou como o sino que tine.

E, ainda que tivesse o dom de profecia, e conhecesse todos os mistérios e toda a ciência, e ainda que tivesse toda a fé, de maneira tal que transportasse os montes, e não tivesse amor, nada seria.

Coríntios, 13:1-2

RESUMO

A investigação proposta nesta dissertação tem como objetivo pesquisar se a cumulação de sanções tributárias de natureza punitiva decorrentes da prática de um mesmo fato seria compatível com o *rationale* princípio do *ne bis in idem*, em seus aspectos materiais ou substanciais, o chamado *ne bis in idem puniri*. Analisam-se os fundamentos comuns entre o ilícito penal tributário e a infração tributária penal, alguns dos seus princípios comuns reitores e a trilha histórica do *ne bis in idem*, além do seu fundamento, sentido e critérios de aplicabilidade. Apresentam-se também soluções para as situações de sobreposição entre as esferas de controle estatal com exacerbação punitiva pela aplicação de mais de uma sanção com fins semelhantes. E, ao final da pesquisa, sugerem-se aportes para a (re)construção do princípio do *ne bis in idem* no sistema punitivo brasileiro, especificamente quanto ao direito tributário.

Palavras-chave: Cumulação de sanções. Ilícito penal tributário. Infração tributária penal. Mesmo sujeito. Mesmos fatos. Mesmos fundamentos. *Ne bis in idem puniri*.

ABSTRACT

The main purpose of the proposed investigation is to investigate whether the cumulation of punitive tax sanctions arising from the practice of the same fact would be compatible with the rational principle of *ne bis in idem*, in its material or substantial aspects, the so-called *ne bis in idem puniri*. The common grounds between the tax criminal offense and the criminal tax infraction, some of its common guiding principles and the historical trail of the *ne bis in idem*, are analyzed, as well as their basis, meaning and criteria of applicability. There are also solutions for situations of overlap between the state control spheres with punitive exacerbation by the application of more than one sanction with similar ends. And, at the end, the research suggests contributions to the (re)construction of the *ne bis in idem* principle in the Brazilian punitive system, specifically regarding tax law.

Keywords: Cumulation of sanctions. Tax criminal offense. Criminal tax infraction. Same subject. Same facts. Same grounds. *Ne bis in idem puniri*.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgInt	Agravo Interno
AgRg	Agravo Regimental
AgR	Agravo Regimental
AMF	Autoridade de Mercados Financeiros da França
AP	Ação Penal
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
ARESP	Agravo em Recurso Especial
Art.	artigo
art.(s)	artigo(s)
CADH	Convenção Americana de Direitos Humanos
CEDH	Corte Europeia dos Direitos Humanos
CF/88	Constituição Federal de 1988
CIDH	Corte Interamericana de Direitos Humanos
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CP	Código Penal (Dec-lei 2.848/40)
CPP	Código de Processo Penal (Dec-lei 3.689/41)
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
DJe	Diário da Justiça eletrônico
ed.	edição
EDcl	Embargos de Declaração
EREsp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
HC	<i>habeas corpus</i>
inc.(s)	inciso(s)
MC	medida cautelar
n.	número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
ONU	Organização das Nações Unidas
p.	página
PIDCP	Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos
Rcl	Reclamação
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RGIT	Regime Geral de Infrações Tributárias
RMS	Recurso ordinário em mandado de segurança
RHC	Recurso ordinário em <i>habeas corpus</i>
TJRJ	Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro
TJSP	Tribunal de Justiça de São Paulo
STC	Sentença do Tribunal Constitucional (Espanha)
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STS	Tribunal Supremo da Espanha
TEDH	Tribunal Europeu de Direitos Humanos
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
v.	volume

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	SISTEMA E NORMAS JURÍDICAS	15
2.1	A ideia de sistema jurídico	15
2.2	A estrutura das normas jurídicas	17
2.3	Sanções: conceito e funções	23
2.4	Natureza jurídica das sanções	27
2.5	Ilícitos penais e ilícitos tributários: diferenças e aproximações	31
3	ASPECTOS DO SISTEMA SANCIONADOR TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	40
3.1	(In)dependência entre as instâncias penal e administrativa e seus paradoxos	40
3.2	Princípios estruturantes comuns às esferas penal tributário e tributário penal	47
3.2.1	Princípio da insignificância ou bagatela	52
3.2.2	Princípio da proporcionalidade	55
4	DESENVOLVIMENTO DO <i>NE BIS IN IDEM</i> À LUZ DA CUMULAÇÃO DE SANÇÕES PENAIS E ADMINISTRATIVAS	61
4.1	O princípio do <i>ne bis in idem</i> : contextualização inicial e o seu panorama no direito brasileiro	61
4.2	O princípio do <i>ne bis in idem</i> : múltiplas fórmulas e dimensão evolutiva do seu escopo de proteção	65
4.3	CrITÉRIOS de aplicação do <i>ne bis in idem puniri</i>	69
4.3.1	A identidade da pessoa punida	69
4.3.2	A identidade dos fatos objetos de julgamento (<i>factum</i>)	73
4.3.3	A duplicação dos fundamentos sancionatórios (<i>idem</i>) após a definitividade de uma das duas decisões	75
5	VEDAÇÃO DA CUMULAÇÃO DE SANÇÕES PUNITIVAS À LUZ DA EXPERIÊNCIA DO DIREITO INTERNACIONAL E DO DIREITO EXTERNO	78
5.1	A compreensão restritiva da proibição do <i>bis in idem</i> na jurisprudência da Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH)	78
5.2	Jurisprudência da Corte Europeia dos Direitos Humanos (CEDH)	82
5.3	Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)	91
5.4	Alcance do princípio do <i>ne bis in idem</i> sob a perspectiva do direito ibérico	97
6	CONCLUSÃO	104
	REFERÊNCIAS	108

1 INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 reservou ao Estado não só a função de preservar e tutelar a liberdade individual, função herdada da concepção liberal, como lhe atribuiu encargos sociais anteriormente não contemplados. De uma posição negativa – não interferir na liberdade individual –, assumiu uma posição ativa – garantir direitos sociais. O Estado brasileiro passou, então, a ser uma democracia com vocação expressa dirigida à concretização da justiça social¹.

Para a consecução dos objetivos fundamentais deste Estado Democrático de Direito, inúmeras foram as incumbências estabelecidas ao longo do texto constitucional aos entes federativos, donde se sobressai a importância da atividade de arrecadação tributária, para fazer frente às despesas necessárias ao alcance desses valores constitucionais fundamentais.

É especialmente por meio da instituição e da arrecadação de tributos, que o Estado busca viabilizar os compromissos sociais decorrentes das políticas públicas inseridas em sua Carta Constitucional. Em decorrência dessa importância, e atento à reprovabilidade que devem ter as condutas que impliquem supressão ou redução de recursos devidos aos cofres públicos, o legislador vem instituindo punições severas e de variadas naturezas em detrimento daquele que não cumpre com as suas obrigações tributárias.

Com efeito, no panorama punitivo do direito tributário brasileiro, tem-se observado que as mais diversas esferas estatais costumam aplicar o *ius puniendi* sem tantos limites ou racionalidade. Admite-se, por exemplo, a imposição concomitante de sanções tributárias penais (de matriz administrativa) e sanções penais tributárias para um mesmo fato ilícito.

Observa-se que o direito penal, antes utilizado para proteger exclusivamente bens mais valiosos, como a vida, a integridade física, a propriedade e a honra, vem sendo empregado como instrumento de resgate ante a ineficácia das normas pertinentes a outros ramos da ciência jurídica, ocasionando a multiplicação de normas penais que se superpõem, cominando-se rigorosas sanções aos infratores de deveres administrativos, ambientais, fiscais, econômicos e outros tantos.

Assim, ao mesmo indivíduo que, por exemplo, em um mesmo contexto, delimitado espaço-temporalmente, visando reduzir fraudulentamente a base de cálculo do imposto de renda, insere elementos inexatos na declaração fiscal, nos termos da legislação em vigor, responderá pelo crime de sonegação fiscal, tipificado nos incisos I ou IV do art. 1º da Lei n.

¹ SALOMÃO, Estellita Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2001, p. 99-100.

8.137/1990², a depender do *modus operandi*, assim como às infrações tributárias não delituosas pelo descumprimento da mesma obrigação tributária – dentre elas, a penalidade pecuniária prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996 e no art. 4º, II, da Lei n. 8.218/1991, o que não impede, ainda, a aplicação em cúmulo com esta, da multa agravada.

A doutrina e a jurisprudência nacional têm aceitado a aplicação conjunta das sanções tributárias e penais, tema que suscita fortes indagações diante da interdependência das instâncias punitivas e unidade que deve ter a ordem jurídica, como um sistema estruturado e dotado de racionalidade interna, com observância dos direitos e garantias fundamentais estampados na Constituição Federal, especialmente o princípio da proporcionalidade e do *ne bis in idem*, que rechaçam veementemente a punição desproporcional, descabida e excessivamente onerosa.

Ora, um dos efeitos do princípio do *ne bis in idem* seria a interdição que sobre uma mesma conduta, delimitada espaço-temporalmente, recaia mais de uma punição, imunizando-se, dessa forma, um mesmo conteúdo de injusto, impondo-se a articulação das esferas de responsabilidade por infração, em caso de cominação concorrente de sanção administrativa de natureza tributária e de sanção penal pelos mesmos fatos, buscando racionalidade, unidade e coerência neste sistema punitivo.

O presente trabalho tem como objetivo principal a expectativa de demonstrar que a cumulação de sanções tributárias de natureza punitiva decorrentes da prática de um mesmo fato que corresponda, simultaneamente, a crime tributário, mais especificamente ao crime de sonegação fiscal, tipificado no art. 1º da Lei n. 8.137/1990, e à infração tributária de matriz administrativa denominada multa qualificada pode violar o espectro de proteção do princípio *ne bis in idem* ou, ainda, envolver um juízo de desproporcionalidade entre o ilícito e a penalidade aplicada, dada a inadequação entre a intensidade da punição e a gravidade da conduta.

Como objetivos conexos, pretende-se identificar as raízes comuns entre o ilícito penal tributário e a infração tributária, como forma de comprovar a unidade e a coerência que deve haver no exercício do *ius puniendi*, inclusive seus limites.

Busca-se, ainda, indicar soluções para as situações de sobreposição de esfera de controle, com exacerbação punitiva pela aplicação de mais de uma sanção com fins semelhantes.

² Art. 1º da Lei n. 8.137/1990: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – *omissis*; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – *omissis*; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”.

Ademais, considerando-se a unidade, a coerência e a integridade que deve ter o sistema jurídico, espera-se comprovar a necessidade de superação da alegada divisão estática entre as esferas penal e administrativa, que tem sido um dos fatores de permissibilidade de aplicação de sanções fiscais de natureza punitiva pelos magistrados e agentes estatais que atuam nos órgãos fiscais do Brasil.

Objetiva-se, por fim, demonstrar a necessidade de instituição de políticas fiscais sancionatórias integradoras, visando regulamentar conflitos entre órgãos da jurisdição penal e/ou administrativos, à luz da vedação de imposição de mais de uma sanção pelos mesmos fatos, com o fim de garantir densidade normativa ao princípio do *ne bis in idem*.

A investigação proposta encontra-se estruturada em quatro pilares. Na primeira parte do trabalho (capítulo 2) abordam-se os temas sistema jurídico, a estrutura das normas, as sanções tributárias e os ilícitos visando identificar se existem raízes comuns entre o ilícito penal tributário e a infração tributária penal, como forma de comprovar a unidade e a coerência que deve haver no exercício do *ius puniendi*, inclusive seus limites; além de tentar evidenciar a homogeneidade ou similitude de funções ou fundamentos atribuídos às sanções tributárias de matriz penal e de matriz administrativa, a despeito de estarem “etiquetadas” em diplomas legislativos de natureza diversa.

O capítulo 3 tratará sobre os paradoxos causados pela aplicação do princípio da independência entre as instâncias penal e administrativa, demonstrando a necessidade de abandono desse paradigma, até como forma de se alcançar uma maior margem de segurança à afluência sancionadora derivada da criação de ilícitos de natureza tributária de matriz administrativa (direito tributário penal) e de matriz penal (direito penal tributário), praticamente idênticos. Dando sequência à investigação, no capítulo 3, são discutidos ainda alguns aspectos do sistema sancionador tributário brasileiro, notadamente a aplicação de princípios comuns ao exercício da potestade punitiva do Estado, por meio da exposição de limites constitucionais convergentes entre o direito tributário penal e o direito penal tributário, destacando-se princípios comuns.

No capítulo 4 reflete-se sobre o desenvolvimento do princípio do *ne bis in idem* quanto à sua dimensão substancial, que veda a imposição de mais de uma sanção contra o mesmo sujeito, pelos mesmos fatos e fundamentos. É aqui que se pretende demonstrar que a acumulação de sanções de caráter punitivo por crime tributário e infração tributária, quando presentes os pressupostos de aplicação do princípio do *ne bis in idem puniri*, é vedada pelo espectro de proteção desse princípio.

E, prosseguindo, no capítulo 5 serão apontadas experiências do direito internacional e do direito externo sobre a dimensão substancial do princípio do *ne bis in idem*, com ilustrações sobre a jurisprudência da Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH), da Corte Europeia dos Direitos Humanos (CEDH) e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Também serão abordadas as molduras normativas do sentido e do alcance do princípio do *ne bis in idem* sob a perspectiva do direito ibérico.

Por fim, pretende-se apresentar algumas contribuições para a (re)construção do princípio do *ne bis in idem* no sistema punitivo brasileiro, por meio de políticas fiscais sancionatórias integradoras, coordenadas e articuladas, que busquem soluções para os casos de concorrência sancionadora entre órgãos da jurisdição penal e órgãos fiscais administrativos.

2 SISTEMA E NORMAS JURÍDICAS

2.1 A ideia de sistema jurídico

Ordenamento jurídico, ou sistema jurídico, não é apenas o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado tempo e local, voltadas a disciplinar condutas intersubjetivas, mas também, e principalmente, as relações de coordenação e subordinação entre elas. Entende-se *sistema* não como um conjunto de normas, mas sim como uma reunião estruturada de normas que se relacionam entre si e giram em torno de um referencial comum.

Aurora Tomazini, adotando um exemplo prático para distinguir *conjunto* de *sistema*, esclarece: “o sistema ferroviário de um país é diferente do conjunto de suas ferrovias. A ideia de sistema implica uma estrutura, onde todas as ferrovias se interligam”³. Assim, se uma norma jurídica faz parte de um sistema ou ordenamento jurídico, ela só pode ser concebida com dependência das demais normas formadoras daquele sistema. Para estudar o sistema jurídico, deve-se partir das normas, confrontando-as, “numa unidade coerente e sistemática, sob o enlace dedutivo de preceitos normativos e da norma básica, mostrando o uno (sistema) no múltiplo (pluralidade de normas)”, conforme explica Maria Helena Diniz⁴.

Ainda sobre o tema, Alfredo Augusto Becker esclarece:

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico [...] A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem consequências para o sistema jurídico⁵.

O ordenamento jurídico, por ser complexo, é subdividido em ramos do direito, para sua melhor compreensão. Porém, essa divisão apenas cria uma especialidade para a ciência do direito, sem o condão de criá-la juridicamente, pois o direito positivo é “um sistema uno e indecomponível”⁶.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 139.

⁴ DINIZ, Maria Helena. **A ciência jurídica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 56.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 115-117.

⁶ LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 400f. Tese. Doutorado em Direito. Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP), São Paulo, 2008, p. 200.

Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker firma seu posicionamento de que a separação dos diversos ramos do direito é apenas didática: “pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática”⁷.

Conforme sustenta Luiz Felipe Silveira Difini, a “velha figura da árvore que possui o tronco comum, do qual surgem ramificações, é própria para mostrar que a autonomia não significa ausência de interpenetrações ou vasos comunicantes entre os diversos ramos do direito”⁸.

Significa que a norma jurídica (aquela regra resultante) apenas pode ser produzida por meio de interpretação não só de um texto (lei, artigo, parágrafo), mas da totalidade do sistema, que sofre a ação do preceito e a ele reage, “[...] porque ninguém interpreta uma regra de Direito tomando-a como um segmento absolutamente isolado. Ao se usar a expressão segmento, já se está a indicar que é parte de um todo”⁹. Acatando esse cânone, percebe-se que apenas é possível considerar um texto jurídico prescritivo válido em conjunto com os demais textos com os quais age e reage, isto é, em relação com seu contexto, naquela primeira relação de intertextualidade referida por Paulo de Barros Carvalho¹⁰.

Sob tal perspectiva, interpretar o direito é simultaneamente conhecê-lo em sua integralidade e decidir de maneira valorativamente adequada, o que ocorre mediante análise da Constituição, dos princípios gerais de direito, dos variados ramos do direito em termos articulados, dos diversos dados normativos relevantes e dos próprios níveis instrumentais¹¹.

Assim é que, para os fins deste trabalho, onde se busca refletir sobre os limites e as formas de manifestação do poder punitivo estatal na seara tributária, com a intenção de encontrar subídios para a construção de soluções adequadas à aplicação racional e razoável das sanções fiscais aos ilícitos que lhe são pressupostos, a questão será pensada sob uma perspectiva sistemática. Buscaremos identificar os valores contidos no ordenamento jurídico

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 31.

⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 10.

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discrecionalidade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 205.

¹¹ Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho acrescenta: “Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciá-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor. Isolar os termos imprescindíveis à compostura do juízo lógico, entretanto, não é tudo. Feito isso, deve o jurista examinar os grandes princípios que emergem da totalidade do sistema, para, como eles, buscar a interpretação normativa. A significação advirá desse empenho em que os termos do juízo são compreendidos na conformidade dos princípios gerais que iluminam a ordem jurídica. Assim, insistir na diferença entre texto do direito positivo e norma jurídica, sobre ser importante, é extremamente útil para o adequado entendimento do trabalho hermenêutico desenvolvido pelo cientista do Direito. Este, conhecedor que é das noções jurídicas fundamentais, bem como das formas possíveis de combiná-las, saberá, por certo, interpretar aquilo que lê, à luz dos magnos princípios, produzindo as significações (normas jurídicas) da mensagem legislada”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37-38).

pátrio acerca do *ius puniendi* estatal, especialmente no que toca à Constituição Federal, aos princípios gerais do direito, ao subsistema tributário e suas inter-relações com os demais subsistemas, a fim de evitar sanções excessivamente severas e desarrazoadas diante do fato infracional *in concreto*.

Para tanto, os próximos passos recairão sobre a norma jurídica, o ilícito, ou seja, a conduta que atente contra os deveres normativos instituídos pelo ordenamento jurídico e a sua consequente sanção.

2.2 A estrutura das normas jurídicas

Aclarada a definição de sistema adotada neste trabalho, passa-se a conceituar a norma jurídica como prescritora de condutas, estabelecendo como os homens devem conduzir-se (dever-ser) em sociedade, se diferenciando de outras normas de conduta, como as normas morais, sociais e religiosas, pela coercitividade (previsão, pelo próprio sistema, de mecanismos para exigir o cumprimento das condutas prescritas nas normas).

São criadas por ato de vontade, por quem se acha autorizado a fazê-lo, devido à competência outorgada por norma superior (constituente, legislativo, judiciário, executivo, comunitário ou coletivo, e individual)¹².

Vê-se, portanto, que a expressão *norma jurídica* tem várias acepções; serve para designar tanto o texto normativo, formado pelo conjunto de enunciados linguísticos das leis, códigos, regulamentos, sentenças, contratos etc., como para designar o resultado de qualquer interpretação jurídica. No primeiro caso, há *norma jurídica* em sentido amplo e, no segundo caso, em sentido estrito.

Para explicar a norma jurídica sob os aspectos sintático, semântico e pragmático, Robson Maia Lins, observando a existência de vaguidade e ambiguidade nesta expressão utiliza-se da Semiótica, ciência que estuda os componentes da linguagem e serve de poderoso instrumento analítico à disposição da dogmática jurídica para reduzir vícios de linguagem:

[...] Pelo enfoque semântico, norma jurídica é o instrumento elaborado pelos homens para lograr aquele fim consistente na produção da conduta desejada; [...] o nível pragmático, norma jurídica é um programa de ação em face de crescente estabilização e burocratização dos sistemas sociais; [...] aspecto sintático, norma jurídica é um juízo hipotético-condicional, que, por meio de imputação deontica ou causalidade jurídica, liga o antecedente ao consequente¹³.

¹² CRETELLA JÚNIOR, José. Pluralismo e liberdade do professor Miguel Reale. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 61, n. 1, p. 218-226, 30 dez. 1965.

¹³ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52.

Toda norma jurídica apresenta uma mesma estrutura hipotético-condicional, em que se associam, num nexo de causalidade jurídica, a descrição de um fato de possível ocorrência, chamada hipótese ou antecedente, e uma relação deôntica, a partir da qual decorre a consequência. A proposição antecedente, denominada “descriptor” ou “suposto normativo”, corresponde à indicação normativa de um evento que, se realizado no mundo dos fenômenos físicos, fará irromper o vínculo abstrato previsto na proposição consequente¹⁴. A proposição consequente é sempre proposição relacional, específica à relação jurídica instaurada entre dois ou mais sujeitos, logo que constatada a ocorrência descrita na proposição antecedente. As relações entre os sujeitos vêm sempre qualificadas como obrigatórias (O), proibidas (V) ou permitidas (P). A norma jurídica completa estabelece as condições necessárias e suficientes sobre o que deve ser feito e as consequências decorrentes da observância ou não do que fora estatuído.

Assim, uma norma jurídica completa é bímembre, ou seja, formada por dois elementos, designados por ‘norma primária’ e ‘norma secundária’. A primária (antecedente + consequente) prescreve uma relação jurídica material, a secundária (antecedente + consequente), logicamente conectada à primeira, prescreve uma relação jurídica coercitiva de cunho processual, se verificado o fato descrito na primeira e não cumprida a prescrição por ela estabelecida.

Conforme elucida Aurora Tomazini de Carvalho:

A bimenbridade constitutiva da norma jurídica decorre do pressuposto de que, no direito, inexistente regra sem a correspondente sanção. Uma norma é jurídica porque sujeita-se à coerção estatal, presente na prescrição de outra norma, a qual chamamos de secundária, que a ela se agrega na composição daquilo que entendemos por “norma jurídica completa”¹⁵.

Para Lourival Vilanova, “norma primária e norma secundária compõem a bimenbridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento-meio, sem fim material”¹⁶.

Ocorrido o fato previsto na hipótese normativa da norma primária, e não cumprido o dever jurídico decorrente, essa ação ou omissão – o não cumprimento – tornar-se-ia um fato jurídico punível ou passível de sanção, isto é, tornar-se-ia fato ilícito ou antijurídico que autorizaria o sujeito ativo daquela relação jurídica a acionar os mecanismos oferecidos pelo direito positivo para garantia de um direito subjetivo individual ou coletivo.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 163.

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 323.

¹⁶ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 190.

No campo do direito tributário, as normas tributárias primárias são aquelas que prescrevem, em seus consequentes, condutas direta ou indiretamente relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, classificadas em normas tributárias em sentido estrito e normas tributárias prescritivas de deveres instrumentais.

A norma jurídica tributária em sentido estrito institui o tributo, cujo antecedente descreve a ocorrência de um fato lícito, e o consequente descreve uma relação jurídica, denominada de obrigação tributária, mediante a qual o sujeito ativo tem o direito subjetivo de receber um determinado montante pecuniário do sujeito passivo, que tem o dever jurídico de entregá-lo. Do descumprimento pelo sujeito passivo do dever a ele imposto na relação prescrita no consequente da norma primária, é possível firmar outra relação jurídica, desta feita entre o sujeito ativo da relação inobservada e o órgão judicial, em que o Estado-juiz/administrador coercitivamente imporá a conduta ao sujeito passivo. Configura-se, então, a norma secundária.

Já as normas tributárias prescritivas de deveres instrumentais, que também são normas primárias, têm como objeto prestação de fazer ou não fazer, e não prestação de dar/entregar um montante pecuniário.

Aurora Tomazini de Carvalho assim esclarece a norma jurídica punitiva tributária completa:

[...] a norma tributária precedente (que tanto pode ser a norma tributária em sentido estrito como a norma de dever instrumental) prescreveria, em seu consequente, a relação jurídica (R), por meio da qual o sujeito passivo (Sp) está obrigado a cumprir certa conduta ($\leftarrow c$) ao sujeito ativo (Sa). Por outro lado, a norma tributária derivada punitiva tomaria como hipótese (h') o não cumprimento da conduta obrigatória (-c) e prescreveria, em seu consequente, a relação jurídica (R'), por meio da qual o mesmo sujeito passivo (Sp) estaria obrigado a cumprir certa conduta ($\leftarrow m$) ao mesmo sujeito ativo (Sa). Enquanto, a norma secundária teria como hipótese de incidência (h'') a descrição da ocorrência do fato identificado na hipótese da norma tributária derivada punitiva (h') e o não cumprimento da conduta (-p) e prescreve como consequência uma outra relação jurídica (Rs) entre o sujeito ativo da relação inobservada e o órgão estatal, seja judicial ou a Administração (Sa, Sj), em que o órgão estatal coercitivamente imporá a conduta ao sujeito passivo (Sp $\leftarrow s$)¹⁷.

No Brasil, a resposta primordial dada pelo ordenamento jurídico ao cometimento de um ilícito tributário assume a forma de multa, prestação pecuniária de caráter eminentemente sancionatório, punitivo. Porém, a legislação prevê penas de diversas naturezas. A depender das circunstâncias da falta podem ser aplicadas diferentes multas pecuniárias (moratórias, de ofício, isoladas), juros de mora, penas privativas de liberdade e sanções políticas.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Noeses, 2009, p. 78-79.

Assim, ao mesmo indivíduo que, por exemplo, em contexto idêntico, delimitado espaço-temporalmente, visando reduzir fraudulentamente a base de cálculo do imposto de renda, insere elementos inexatos na declaração fiscal, nos termos da legislação em vigor, responderá pelo crime de sonegação fiscal, tipificado nos incisos I ou IV, do art. 1º, da Lei n. 8.137/1990, a depender do *modus operandi*, assim como às infrações tributárias não delituosas pelo descumprimento da mesma obrigação tributária, dentre elas, a penalidade pecuniária prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996 e no art. 4º, II, da Lei n. 8.218/1991, o que não impede ainda, a aplicação em cúmulo com esta, da multa agravada.

Considerando o exemplo acima e o recorte efetuado para delimitar o objeto de estudo deste trabalho – multa qualificada e crime de sonegação fiscal –, utilizar-se-á a estrutura adotada por Aurora Tomazini de Carvalho, acima descrita, para construir a norma jurídica punitiva da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do art. 44 da Lei n. 9.430/1996¹⁸ ¹⁹ e do crime de sonegação fiscal, com base no mesmo suporte fático.

Antes, porém, importante trazer alguns apontamentos sobre esta espécie de multa, que além de pressupor a existência de um lançamento de ofício por parte da Administração Pública para sua constituição, ante a omissão do contribuinte em recolher e declarar o tributo, ele deve agir com especial reprovabilidade, utilizando sonegação, fraude ou conluio. E, mais, a ação ou omissão há de ser dolosa, ou seja, deve existir a vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado.

A fraude prevista no artigo 71 da Lei n. 4.502/1964, quando o evento descrito na hipótese da regra matriz ocorre, mas, por intervenção do agente, não é vertida em linguagem competente, não se transforma em fato jurídico justamente pela ausência de registro linguístico e, portanto, não se transforma em fato gerador. Diferente é a figura da fraude prevista no artigo 72 do mesmo diploma, não obstante a primeira parte do texto legal, que trata da fraude, repetir exatamente o que cuida da sonegação. A distinção ocorre porque naquela, o fato jurídico (evento convertido em linguagem) não ocorre, ou ocorre modificado,

¹⁸ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; *omissis*. § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

¹⁹ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

por intervenção dolosa do fraudador. Já o conluio previsto no artigo 73 da Lei n. 4.502/1964 caracteriza-se quando duas ou mais pessoas se juntam para praticar a sonegação ou a fraude.

Adotando como exemplo um caso em que um contribuinte, ao elaborar a declaração de imposto de renda, omite, propositadamente, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, relativos a trabalhos prestados, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida, a norma jurídica da multa qualificada pode ser assim construída: a norma primária em sentido estrito prescreve, em seu consequente, a relação jurídica, por meio da qual o contribuinte que auferir renda e proventos de qualquer natureza está obrigado a pagar imposto sobre os ganhos auferidos naquele ano/exercício à União. A norma tributária derivada punitiva tem como hipótese uma infração àquela norma primária, o não cumprimento da conduta obrigatória na sua integralidade, diante da omissão de percepção de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e como consequente, a relação jurídica, por meio da qual o mesmo contribuinte estaria obrigado a pagar não só o tributo na sua integralidade, mas também a multa qualificada, tendo em vista que houve, nesta situação hipotética, ação intencional (dolo) e fraudulenta do contribuinte em ocultar rendimentos, uma vez que, em conluio com a fonte pagadora, teve despesas pessoais pagas diretamente por esta. Tal subterfúgio mascarou a ocorrência do fato gerador, causando prejuízo à Fazenda Nacional, uma vez que houve redução do ônus tributário, ao mesmo sujeito ativo. A norma secundária, neste caso, tem como hipótese de incidência a descrição da ocorrência do fato identificado na hipótese da norma tributária derivada punitiva, ou seja, o não pagamento do tributo acrescido da multa qualificada e prescreve como consequência outra relação jurídica entre o órgão estatal da União, seja judicial ou a Administração, em que o órgão estatal coercitivamente imporá a conduta ao contribuinte²⁰.

²⁰ Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo de início para a contagem da decadência desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Uma vez comprovado que o contribuinte de fato omitiu os rendimentos lançados pelo Fisco, há de ser mantida a infração correspondente. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. USUFRUTO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO. A celebração de contrato de usufruto de ações importa transferência do direito de percepção dos valores correspondentes aos lucros, mas não transforma o usufrutuário em acionista e, assim, os valores recebidos por não sócios em decorrência do direito de fruição das ações não se confundem com a percepção de lucros e dividendos, porque derivam de relações jurídicas distintas e, conseqüentemente, estão sujeitas a formas de tributação específicas, devendo o valor recebido pela pessoa física usufrutuária das ações ser tributado integralmente. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Enunciado CARF n. 108). MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição. (4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no Acórdão n. 2402-007.248, Rel. Renata Toratti Cassini, Sessão de 08 de maio de 2019).

Não de outra forma se reduz a norma de incidência penal tributária do crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990²¹, tomando por base o mesmo fato ilícito: na hipótese da norma penal tributária, o descumprimento da relação jurídica instaurada com a ocorrência do fato descrito na hipótese da norma tributária, no caso, a vontade dirigida (dolo genérico) de suprimir ou reduzir o imposto sobre a renda, mediante a omissão da informação de que teria auferido rendimentos de pessoa jurídica naquele exercício, uma vez que, em conluio com a fonte pagadora, teve despesas pessoais pagas diretamente por esta. O subterfúgio mascarou a ocorrência do fato gerador, causando prejuízo à Fazenda Nacional, uma vez que houve redução do ônus tributário; como consequente, tem-se a prescrição da pena de reclusão de 2 a 5 anos, e multa, que será imposta pelo Estado-juiz ao infrator/contribuinte faltoso. Por último, se instalará outra relação jurídica entre o Estado-juiz, com a competência para impor o cumprimento da pena privativa de liberdade e multa estabelecidas, e o réu, em que aquele, coercitivamente, imporá a conduta (cumprimento da pena) ao condenado.

Vê-se, pois que, assim como todas as outras normas do sistema jurídico, a regra-matriz da norma de incidência penal, compreende duas variáveis proposicionais: a hipótese que descreve um acontecimento ilícito, contendo critérios de identificação de um fato, consistente no descumprimento de uma conduta regulada juridicamente, e o consequente contendo critérios de identificação de uma relação jurídica punitiva, que se estabelecerá entre o sujeito que praticou o fato ilícito e o Estado Juiz. A norma penal tributária é considerada norma derivada punitiva, posto que prescreve uma obrigação em decorrência da inobservância de um comportamento previsto como obrigação por outra norma jurídica, no caso, a norma precedente é o não cumprimento de conduta prescrita como obrigatória por norma jurídica tributária. Toda norma penal relaciona-se coordenadamente com outra norma jurídica que lhe é precedente.

No crime de sonegação fiscal, a norma precedente é a própria norma jurídica da multa qualificada, apesar de ser esta derivada punitiva, tendo o legislador a selecionado como hipótese da norma penal²².

²¹ Tal crime é doloso e material. Exige para sua configuração o resultado de supressão/redução de tributo ou qualquer acessório (multa) diante das condutas previstas nos incisos citados: fraude, falsificação ou simulação. Assim, é indispensável a constituição definitiva do crédito tributário, posto que, somente após o fim do processo administrativo é possível apurar os valores devidos e, consequentemente, a existência de supressão/redução do tributo. Foi editada a Súmula Vinculante n. 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Noeses, 2009, p. 123.

A norma de multa qualificada e a norma penal tributária do crime de sonegação têm a mesma estrutura hipotético-condicional, dada a homogeneidade sintática das normas jurídicas; são normas derivadas punitivas, cuja norma precedente é uma norma tributária; e exigem o critério subjetivo da vontade e consciência de atingir o resultado (dolo). Porém, enquanto a multa qualificada é imposta em decorrência de um ilícito tributário, a pena decorre do ilícito penal; conquanto a multa qualificada seja constituída por meio de ato administrativo, a pena o é por ato judicial.

Adiante, para efeitos de uma melhor divisão metodológica da presente investigação, será tratado: inicialmente, a resposta à violação da norma e, em seguida, o pressuposto da sanção (o ilícito), tendo em vista que ilícito e sanção são conceitos complementares, compreendendo uma vinculação indissociável, pois “de um lado, a sanção é consequência do ilícito, de outro, o ilícito é um pressuposto da sanção”²³.

2.3 Sanções: conceito e funções

A *sanção* é uma consequência jurídica (reação da ordem jurídica), abstratamente prevista pela norma jurídica, em virtude do não cumprimento de um dever jurídico, isto é, uma relação jurídica, imposta em decorrência de fato ilícito²⁴.

Como visto, a norma jurídica é bímembre, formada pela norma primária e secundária. A sanção está prevista no consequente da norma secundária, tendo ambas estrutura hipotético-condicional, mas conteúdos diversos, uma vez que, a partir da incidência da norma primária, a relação é formada entre dois sujeitos (ativos ou passivos), com o surgimento de direitos e deveres. Já com a incidência da norma secundária, devido à ocorrência de não prestação, surge uma nova relação na qual o sujeito ativo da relação anterior tem poderes para exigir uma ação coativa de um órgão estatal para obrigar o sujeito passivo ao cumprimento do dever constituído na norma jurídica primária.

É o que explica Edmar Oliveira Andrade Filho:

[...] A norma secundária não realiza diretamente a coação, ela simplesmente autoriza o sujeito passivo que teve direito seu violado a solicitar a aplicação da coação (sanção) prevista na lei. A aplicação da sanção será feita por um órgão judicante (de jurisdição judicial) ou por órgão com funções judicantes que não pertencem à jurisdição judicial, como é o caso dos órgãos administrativos e dos árbitros escolhidos pelas partes de um contrato. [...] A norma secundária apenas autoriza alguém a pleitear ou reclamar um direito perante o Estado-juiz (ou quem lhe faça as

²³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 41.

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 331.

vezes), mas a sanção só se realiza concretamente com a edição de uma norma individual que tem origem na sentença de um juiz, no acórdão de um tribunal, na decisão de árbitro ou, ainda, quando o sujeito resolve ele mesmo submeter-se aos efeitos da norma que prescreve a sanção independentemente de qualquer providência externa²⁵.

O termo *sanção* padece de aguda polissemia. Pode significar tanto “a penalidade aplicada ao infrator, quanto a relação jurídica que a veicula” ou “o consequente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito” e ainda “o ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis”²⁶. Pode, ainda, denotar sentidos distintos e, por vezes, contrapostos, que variam desde desaprovação (em sua acepção estrita, conhecida por sanção negativa ou penalidade) até aprovação (p.ex., no processo legislativo) e incentivo (sanções positivas ou premiaiais).

Os sentidos positivo e negativo têm em comum o fato da sanção sempre estar ligada à finalidade específica do legislador de moldar a conduta humana da forma por ele desejada, ou seja, incentivar a conduta por ele desejável e desestimular a não desejável, conforme entendimento de Hugo de Brito Machado: “a sanção não se confunde com o prêmio precisamente porque tem o ilícito como elemento essencial na hipótese de incidência da norma que a institui”²⁷.

Toda sanção negativa (pena) é uma consequência da violação de um dever-ser normativo, de caráter deôntico ou, de outro modo, representa a consequência de uma ação ou omissão considerada ilícita ou antijurídica.

Existe, por conseguinte, conforme afirmado no tópico que tratou sobre a estrutura da norma, uma conexão lógica e necessária entre o *ilícito* (infração) e a consequência do ilícito (*sanção*).

Ressalte-se que, toda norma jurídica cumpre uma função ou finalidade²⁸, tendo este aspecto importância singular, tanto que Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que “norma jurídica alguma, relação jurídica alguma, se entende, a não ser a partir de sua finalidade, tal como sucede com todos os produtos da cultura humana”²⁹.

Quanto ao aspecto teleológico das sanções, destacam-se as utilidades preventiva, repressiva, reparatória, incentivadora e assecuratória.

²⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 17-18.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 470-471.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 161.

²⁸ “Toda disposição de direito tem um escopo a realizar, quer cumprir certa função e finalidade, para cujo conseguimento foi criada.” (FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1987, p. 141).

²⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *et al.* **Princípios fundamentais do direito administrativo**. São Paulo: RT, 1986, p. 17.

Ao atuar preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Assume, portanto, a utilidade de proteger a sociedade, prevenindo a prática de ilícitos. Nesse sentido, deve gerar na consciência dos destinatários das normas a convicção da inconveniência de sua infração.

Cesare Beccaria, em seu clássico opúsculo *Dos delitos e das penas*, escrito em meados do século XVIII, já observava: “[...] não se pode duvidar de que, no espírito daquele que medita um crime, o conhecimento e a certeza das penas ponham um freio à eloquência das paixões”³⁰.

A função preventiva se subdivide em prevenção geral, que tem por característica intimidar a sociedade por meio da lei, fazendo com que o homem exerça o juízo de ponderação entre o ilícito e a conduta adequada perante a ordem jurídica (prevenção geral negativa), ou robustecendo na sociedade a confiança no ordenamento jurídico (prevenção geral positiva); e em prevenção especial, que possui como objeto o próprio infrator, intentando impedir a prática de novo ilícito, ressocializando-o (prevenção especial positiva) ou neutralizando-o (prevenção especial negativa), de ambos os modos resguardando a sociedade³¹.

Portanto, as sanções, *in abstracto*, atuam preventivamente, com a finalidade de reforçar a eficácia das normas jurídicas, conferindo-lhe coercitividade, imprescindível para evitar ou desestimular a sua violação.

Sob essa ótica, a sanção é, pois, o instrumento utilizado pelo sistema normativo para salvaguardar as leis das condutas contrárias aos seus preceitos.

A par de sua atuação preventiva, na sanção, quando aplicada *in concreto*, encontra-se a função punitiva ou repressiva, através do castigo dirigido ao infrator, decorrente de um comando normativo juridicamente válido, que busca a aflição do sujeito em retribuição ao mal feito.

Não obstante não se inserir no objeto do presente trabalho, ante a delimitação indicada, importa mencionar que algumas sanções possuem função reparatória ou indenizatória, ou seja, almejam a indenização do dano ocasionado à vítima do ato ilícito, impingindo ao infrator o dever de repará-lo.

³⁰ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2013, p. 32.

³¹ FALCON Y TELLA, María Jose; FALCON Y TELLA, Fernando. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Claudia de Miranda Avena. São Paulo: RT, 2008, p. 204.

Com efeito, as sanções de natureza compensatória pretendem restabelecer a paz e o equilíbrio perturbados pela prática de um ato lesivo, implicando para o infrator, única e tão somente, a privação do que fora por ele ilegitimamente obtido ou a reparação do que fora por ele injustificadamente lesado.

Importante destacar ter a sanção ressarcitória, como pressuposto fático de sua aplicação, não a prática de um ato ilícito, mas sim o dano ou a lesão, usualmente dele decorrentes.

Assim, para haver dever jurídico reparatório, não é imprescindível a ocorrência de uma ilicitude, e, ainda que se verifique a prática de um ato ilícito, imperioso é comprovar a existência de uma lesão e demonstrar o nexo de causalidade entre ambos.

Porém, decorrendo de um mesmo ato a lesão e a ilicitude, poderá haver a cumulação de sanções, uma com função punitiva e outra com função ressarcitória, sem que incida o princípio do *ne bis in idem*, exatamente porque elas têm finalidades distintas: a primeira, de punir, repreender; a segunda, de pôr fim ao dano. O referido princípio, pois, tolera tão-somente a cumulação de sanções que exerçam funções precípuas distintas, sem permitir a coincidência de sanções destinadas ao mesmo mister, qual seja, o de punir.

Outro ponto que distingue as sanções punitivas das ressarcitórias reside no caráter substitutivo dessas últimas. Enquanto as primeiras são consectários do ilícito, acrescidas e justapostas ao dever não cumprido (cumulativas), e independem da demonstração de provocação de dano ou prejuízo à vítima (p. ex.: multas fiscais), as sanções de caráter indenizatório são consequência do dano impingido e, por isso, sua aplicação não prescinde de demonstração e quantificação. São voltadas a reparar o patrimônio do lesado, exsurgindo daí sua nítida feição compensatória.

Além das utilidades especificadas, importante apontar a função incentivadora ou premial da sanção. Quando o pressuposto da sanção, ao invés de ser a conduta delitiva, constitui-se de um fato moralmente irrepreensível que concretiza os valores albergados pelo ordenamento jurídico, a lei pode prever a concessão de um prêmio, um incentivo. Sob essa ótica, a sanção deixaria de consistir apenas em punição imputada àquelas condutas avessas ao direito, mas poderia servir de estímulo às condutas por ele consideradas convenientes ou desejáveis.

Dessa maneira, sob certos aspectos, ambas subespécies – prêmio e sanção *stricto sensu* – destinam-se a induzir à realização da conduta desejável: o primeiro, de forma direta; a segunda, de forma indireta.

As sanções tributárias, sejam elas previstas em normas penais ou administrativas, têm função preventiva na medida em que servem para desestimular o descumprimento do dever fiscal, mediante a intimidação de seus possíveis infratores; porém, e em sua grande maioria, têm nítido propósito repressivo^{32 33 34}, servindo para punir o infrator^{35 36}, conforme argumenta Robson Maia Lins:

Enquanto o tributo é instituído pelo Poder Público com a finalidade, em tese, de fazer frente às despesas públicas, as sanções tributárias têm por objeto reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo (função repressiva), além de, preventivamente, induzir os administrados a não praticarem determinadas condutas que, a juízo do legislador infraconstitucional – mas desde que dentro da moldura constitucional – sejam negativas para a convivência em sociedade³⁷.

2.4 Natureza jurídica das sanções

Conforme mencionado, o sistema jurídico prescreve condutas comissivas ou omissivas, prescritas ou vedadas, erigindo uma correlata sanção a ser imposta no caso de violação à ordem jurídica.

A cada obrigação estatuída pelo direito, em suas normas primárias, haverá uma sanção correlata para o caso de seu desrespeito, em uma norma secundária. Inúmeras, são, portanto, as sanções, e a sua natureza jurídica decorre da natureza do ato ilícito que lhe é pressuposto e os efeitos jurídicos resultantes de sua incidência³⁸. Com efeito, a qualificação da natureza jurídica do ilícito e a da consequência que o ordenamento lhe imputa encontram-se em uma indissociável relação de reciprocidade³⁹.

Importa consignar, entretanto, que a natureza jurídica e a função das sanções não se confundem. Uma única sanção, de certa natureza, pode exercer diferentes funções, que podem nela cumular-se, a exemplo das sanções decorrentes de infrações às regras de trânsito destinadas, a um só tempo, a evitar sua transgressão (função preventiva), punir seus infratores (função repressiva) e reabilitá-los (função didática)⁴⁰.

³² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 263.

³³ MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 369.

³⁴ COSTA, Regina Helena Lobo da. **Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada**. 226f. Tese (Livre Docência em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 136.

³⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.118-126.

³⁶ “As penas fiscais têm os fins de quaisquer outras penas. São repressivas e são preventivas. Visam impor um mal ao infrator de uma norma; e visam evitar, pela intimidação, futuras infrações”. MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 369.

³⁷ LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 400f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP), São Paulo, 2008, p. 99.

³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 271-275.

³⁹ PEREZ, Juan J. Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias** (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992, p. 43

⁴⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 88.

Na determinação da natureza de uma sanção, como de qualquer instituto jurídico, reside questão relevante, porque dela dependerá, dentre outras decorrências, a definição de suas fontes, da competência para sua aplicação e, regra geral, os princípios e regimes jurídicos a ela aplicáveis.

Nesse particular, ressalve-se, desde logo, a existência de princípios e regras gerais comuns da repressão, cuja prevalência se faz sensível sempre que se manifeste qualquer potestade punitiva do Estado, aplicáveis a sanções de naturezas diversas.

Quanto à divisão das sanções – considerando sua natureza jurídica⁴¹ e a estrutura da norma – é possível definir sanção civil como o consequente da norma sancionatória (secundária), legal ou contratual, decorrente do descumprimento de uma norma de conduta de natureza civil, prevista em lei ou em contrato (primária).

Uma característica da sanção civil é que, na maioria das vezes, sua função é reparatória, visa recompor o patrimônio do ofendido. Em geral, seu antecedente é um dano, o que implica figurar no consequente da norma a sua reparação. Entretanto, apesar de esta ser sua principal função, nada impede que essas potestades sancionatórias também tenham fins punitivos, repressivos ou até didáticos. Porém, nunca poderão ter fins reparatórios e punitivos. Um ou outro, jamais ambos simultaneamente. Isto porque uma única sanção não pode cumular essas duas funções, na medida em que têm pressupostos distintos. É que, enquanto a punição pressupõe a prática de um ato ilícito, a reparação pressupõe um dano, que pode decorrer ou não de uma ilicitude.

Sendo pecuniárias, com função compensatória ou punitiva, as sanções cíveis destinam-se ao patrimônio do lesado.

Já as sanções penais estão previstas na legislação criminal como consequências jurídicas imputáveis à prática de um crime (delito) ou contravenção penal, tendo em vista o Brasil ter adotado a teoria dualista das infrações penais⁴².

Em termos estruturais, pode-se definir sanção penal como o consequente da norma sancionatória (secundária), que tem como antecedente um ilícito penal e é imposta mediante procedimento jurisdicional. Tem nítida função repressiva e preventiva e não se destina, em princípio, a propósitos ressarcitórios.

⁴¹ Embora o termo natureza jurídica seja polissêmico e não exista um consenso doutrinário apontando para uma única acepção do conceito no discurso jurídico-científico, a ideia que será utilizada neste trabalho, na esteira do pensamento de Ângela Maria da Motta Pacheco (PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributária e sanções penais tributárias**. São Paulo: Mac Limonad, 1997, p. 79) diz respeito à natureza do ilícito que reprime: ilícito civil, penal, administrativo, etc.

⁴² Art 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente. Decreto Lei n. 3914, de 9 de dezembro de 1941.

As duas principais sanções à prática da conduta descrita no tipo penal são a pena e a medida de segurança. A pena pode ser privativa de liberdade (reclusão e detenção), restritiva de direito (prestação pecuniária, perda de bens e valores, prestação de serviços, interdição temporária de direitos, limitação de fim de semana) e multa. Já a medida de segurança, sanção reservada aos inimputáveis ou semi-imputáveis, pode ser detentiva (internação em hospital de custódia, ou estabelecimento adequado, e tratamento psiquiátrico) e restritiva (tratamento ambulatorial).

Por outro lado, a sanção administrativa consiste, conforme explica Fábio Medina Osório:

Em um mal ou castigo, porque tem efeitos aflitivos, com alcance geral e potencialmente *pro futuro*, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, jurisdicionado, agente público, pessoa física ou jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação formal e material do Direito Administrativo⁴³.

As sanções administrativas são previstas em normas secundárias constantes da legislação que rege as atividades da Administração Pública, além de certas relações entre esta e os particulares, e algumas atividades destes últimos consideradas relevantes para o bem-estar comum da coletividade.

Podem acarretar, as sanções administrativas, a imposição de multas ou restrições ao exercício de direitos, como ocorre no caso do recalcitrante infrator da legislação de trânsito.

Com relação à sanção tributária, há diferentes correntes acerca de sua natureza jurídica, conforme explicita Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁴, cada uma delas sustentando, respectivamente, a sua natureza administrativa, penal ou tributária.

A primeira delas considera as sanções tributárias não delituosas como sanção administrativa, porque são aplicadas administrativamente; admitem a responsabilidade das pessoas jurídicas; não supõem uma lesão ou perigo a um bem jurídico, mas tão-somente a lesão de um interesse da administração; para configurar o ilícito fiscal é prescindível a culpa ou dolo; e, não se subordinam aos princípios do direito penal.

A segunda corrente compreende que as sanções tributárias, mesmo não delituosas, possuem natureza penal, ou seja, suas normas consistem em um ramo ou sub-ramo do direito penal.

⁴³ OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 95.

⁴⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 112-129.

A terceira, por sua vez, entende que as normas que erigem as sanções prescritas pelos legisladores tributários, no exercício de suas respectivas competências, compõem o ramo didático autonomamente do direito tributário. Compreende que as sanções impostas às infrações fiscais não delituosas, decorrentes da supressão, redução ou pagamento tardio de tributos, ou da violação dos deveres instrumentais de colaboração com a administração fazendária, derivam do *ius tributandi* do Estado. Assim, a competência para imputar este tipo de sanção é do órgão da Administração Pública direta, ou pessoa da Administração Pública indireta, a quem a lei atribua a capacidade tributária ativa.

Importante destacar que coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas diferentes espécies de sanção à infração fiscal: a) as estritamente tributárias, que se subdividem em sanções tributárias pecuniárias e não pecuniárias, estando previstas em leis tributárias, e b) as penais, de índole fiscal, inseridas em leis criminais.

Embora tenham naturezas jurídicas diversas, seguem o mesmo pressuposto lógico: não prestação do objeto da relação jurídica tributária, devendo se submeter, porque derivam do mesmo *jus puniendi* estatal, aos princípios constitucionais e princípios e normas gerais de repressão.

Frise-se que, sem embargo de toda sanção ser reprimenda jurídica à transgressão de um dever ou até de um direito, a diferenciação entre a sanção por conduta delituosa ou não delituosa ocorre em virtude de um relevo escolhido pelo legislador. É o que observa Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

Se a infração tributária é tal que o legislador tipifique a conduta lesiva como um delito, seja baseando-se na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um *plus* (como dolo específico, por exemplo), ou na descrição da conduta descumprindo deveres instrumentais (fazer ou deixar de fazer com intenção fraudulenta), está no campo do Direito Penal Tributário. Não havendo esse *plus*, a função básica da sanção tributária é apenas a de tutelar o direito do Estado de receber os tributos e impor os deveres instrumentais, cujas sanções são aplicadas pelas autoridades administrativas federais, estaduais e municipais, e estão no campo do Direito Tributário Penal⁴⁵.

Verificada a diversidade de normas sancionatórias aptas a apenarem o contribuinte infrator, necessário investigar outros fatores que distinguem os ilícitos previstos em leis criminais daqueles previstos em leis tributárias, ou se a superposição de sanções se justifica pela existência de diversas perspectivas normativas e valorações autônomas, além da alegada independência entre as instâncias fiscalizadoras.

⁴⁵ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 17.

2.5 Ilícitos penais e ilícitos tributários: diferenças e aproximações

Na ciência do direito, ilícito é a nomenclatura atribuída a toda conduta que venha a contrariar os preceitos estatuídos na norma jurídica. Trata-se de uma ação ou omissão realizada no *mundo do ser* que vai justamente de encontro à ação ou omissão pretendida no *mundo do dever ser* pela norma integrante do ordenamento jurídico.

Por vezes, um mesmo fato constitui o pressuposto de aplicação de mais de uma norma sancionatória negativa, como o caso citado no item 2.2 deste trabalho, em que o indivíduo, em um mesmo contexto, delimitado espaço-temporalmente, visando reduzir fraudulentamente a base de cálculo do imposto de renda, insere elementos inexatos na declaração fiscal, nos termos da legislação em vigor, respondendo pelo crime de sonegação fiscal, tipificado nos incisos I ou IV do art. 1º, da Lei n. 8.137/1990, a depender do *modus operandi*, assim como às infrações tributárias não delituosas pelo descumprimento da mesma obrigação tributária, destacando-se, dentre elas, a penalidade pecuniária prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996 e no art. 4º, II, da Lei n. 8.218/1991.

Com efeito, para a repressão ao ilícito fiscal, podem ser estatuídas infrações (e respectivas sanções) criminalizadas e outras tantas não tipificadas penalmente. A respeito dessa dicotomia, destacamos as lições de Vicente Oscar Díaz:

Esta disparidade de criterios es el fruto de la evolución del derecho, que suele descriminalizar ciertos injustos menores conforme al principio de mínima intervención del derecho penal o del principio de bagatela, teniendo en cuenta que no son suficientemente graves como para ser considerados jurídicos-penalmente relevantes, donde la conducta podrá ser de algún modo antijurídica pero no resulta penalmente típica y reprimida.

[...]

La identidad de bienes jurídicos permite la emigración de figuras punitivas de uno a otro campo, lo que demuestra el carácter accidental, de pura opción política-legislativa en su eventual criminalización punible⁴⁶.

O objetivo deste trabalho é compreender se as respostas previstas pelo ordenamento às ações contrárias ao direito, sob uma perspectiva sistêmica, são adequadas, coerentes e proporcionais, especialmente no que tange às sanções delituosas ou não delituosas tributárias, ou se estão a desafiar o princípio do *ne bis in idem*; e, sendo assim, a análise do fenômeno do

⁴⁶ DÍAZ, Vicente Oscar. **Ensayos de derecho penal tributario**. Buenos Aires: ENT, 1995, p. 70. Tradução livre: Esta disparidade de critérios é o resultado da evolução do direito, que muitas vezes descriminaliza certos injustos menores de acordo com o princípio da intervenção mínima da lei criminal ou do princípio da bagatela, levando em conta que eles não são sérios o suficiente para serem considerados criminalmente relevantes, onde a conduta pode ser de alguma forma ilegal, mas não resulta criminalmente típica e reprimida. [...] A identificação de bens jurídicos permite a emigração de figuras punitivas de um campo para outro, o que demonstra a natureza accidental de uma opção puramente político-legislativa em sua eventual criminalização punível.

ilícito em sentido amplo é imprescindível.

Os ilícitos fiscais são classificados de várias formas: em função da espécie de dever por eles tutelados, da competência legislativa para instituí-los, dos tipos de suas respectivas sanções, do seu regime jurídico, da forma de sua aplicação, da sua responsabilidade, da transmissibilidade de suas sanções, dentre outras. Todavia, para os fins deste estudo, entende-se vultosa a relevância da precisa divisão em ilícitos tributários não delituosos e delituosos, identificando sua natureza penal ou tributária/administrativa.

Tradicionalmente, as doutrinas penal e administrativa buscaram delimitar a distinção entre o injusto penal e administrativo a partir de diferenças quantitativas ou qualitativas, a partir da diversidade de fundamentos e finalidades de ambas as sanções. Merecem destaque as teorias desenvolvidas na Alemanha e encabeçadas por James Goldschmidt.

Para este autor, a diferença entre ambos reside na existência de um desvalor ético e antijuridicidade (relação de contrariedade aos fins do direito) presente nos ilícitos penais, e na imposição de uma pena restritiva de liberdade. Enquanto os ilícitos próprios do direito administrativo não suporiam dano ou perigo concreto a um determinado bem jurídico, mas tão-somente a lesão a um interesse da Administração, almejando apenas induzir coercitivamente o administrado a colaborar para a consecução dos objetivos e finalidades da Administração, além de não possuírem antijuridicidade, uma vez que contrariam os fins da Administração Pública, entendidos como a tutela do bem-estar e das normas do Estado⁴⁷.

Os adeptos desta corrente apontam, ainda, como fator de distinção, o fato de sanções penais serem aplicadas apenas pelo Poder Judiciário; as mesmas não se comunicarem, no sentido de sua aplicação alcançar terceiros, enquanto em relação às sanções administrativas ou tributárias admite-se, em determinados casos, a possibilidade de sua exigência dos sucessores do infrator⁴⁸. Alegam, ainda, ser o ilícito penal tributário necessariamente subjetivo, portanto, indispensável a presença de dolo do agente para configurá-lo, enquanto os ilícitos de natureza administrativa ou tributária demandam apenas a presença da culpa *stricto sensu*⁴⁹.

⁴⁷ GOLDSCHMIDT, James. **Derecho penal y proceso**. t. I. Problemas fundamentales del derecho. Barcelona: Marcial Pons, 2010.

⁴⁸ Observa-se que tal entendimento na jurisprudência não é tão pacífico, consoante demonstra a compreensão adotada pelo STJ no REsp 1.251.697/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12-04-2012: “[...] 8. Pelo princípio da intranscendência das penas (art. 5º, XLV, CF/1988), aplicável não só ao âmbito penal, mas também a todo o Direito Sancionador, não é possível ajuizar execução fiscal em face do recorrente para cobrar multa aplicada em face de condutas imputáveis a seu pai. 9. Isso porque a aplicação de penalidade administrativa não obedece à lógica da responsabilidade objetiva da esfera civil (para reparação dos danos causados), mas deve obedecer à sistemática da teoria da culpabilidade, ou seja, a conduta deve ser cometida pelo alegado transgressor, com demonstração de seu elemento subjetivo, e com demonstração do nexo causal entre a conduta e o dano [...]”.

⁴⁹ Também, observa-se que a jurisprudência vem aplicando com ressalvas este entendimento, conforme se verifica no julgamento do STJ nos autos do REsp 777.732/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 05-08-2008: “[...] 2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao

Afastando-se da tradição teórica acima apontada, há a corrente penalista inaugurada por Heinz Mattes, dominante na Europa, que defende estarem as infrações e sanções tributárias, mesmo não delituosas, jungidas ao direito penal e pelos princípios que lhe são próprios, por tutelarem os mesmos bens jurídicos (administração fiscal e arrecadação tributária); a similitude da função punitiva das sanções em ambas as esferas, pois, mesmo quando aplicadas por autoridades administrativas, as sanções tributárias não delituosas consistem em genuínas penas, que não se diferenciam das multas penais em sua essência e finalidade, já que infligem ao infrator sacrifício com nítidos propósitos repressivo, corretivo e intimidatório; a inexistência de diferenças ontológicas, teleológicas e estruturais entre as sanções tributárias delituosas e não delituosas, sendo estas, a exemplo das penais, manifestações do *ius puniendi* estatal, que é único e unitário⁵⁰. A opção entre pena ou sanção administrativa ocorreria de acordo com o desígnio do legislador.

Essa corrente, ao contrário dos seguidores daquela inaugurada por James Goldschmidt, que vislumbra distinções qualitativa e teleológica entre as potestades punitivas administrativa e penal, por interpretar que as sanções não delituosas teriam função eminentemente administrativa, critica esta pretensa distinção calcada no critério do bem jurídico tutelado. Afirma que ambas têm o caráter tutelar, destinando-se à proteção de bens jurídicos, com semelhante conteúdo material e a mesma estrutura lógica, até porque a Administração pertence à ordem jurídica e está juridicamente regulada. Assim os ataques aos chamados interesses administrativos são também ataques à ordem jurídica, não parecendo justificado estabelecer diferença alguma ao regime jurídico, aos princípios e normas fundamentais aplicáveis aos distintos tipos de sanções que o ordenamento estabelece para sua tutela⁵¹.

Para muitos doutrinadores, entretanto, a despeito das diferentes naturezas jurídicas, não há distinção substancial ou ontológica entre as sanções previstas nas leis criminais e nas leis tributárias⁵².

Para Geraldo Ataliba, por exemplo, o ilícito tributário é também penal e a distinção se baseia em critérios dogmáticos em razão das consequências da não prestação. Para o autor, a identidade ontológica persiste mesmo se consideramos que a norma penal se reporta à norma

contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, “não se tem consagrada de nenhum modo em nosso direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 620). No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16-11-2004; REsp 699.700/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 03-10-2005; REsp 278.324/SC, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ de 13-03-2006. 3. Recurso Especial desprovido”.

⁵⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 135.

⁵¹ PEREZ, Juan J. Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias** (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992, p. 38-39.

⁵² DENARI, Zelmo. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 643.

tributária, de modo que aquela constitui “direito de superposição”⁵³.

Nelson Hungria, de forma mais contundente, afirma:

A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico. Dizia BENTHAM que “as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição: todas podiam ser, por sua identidade substancial, dispostas “sobre um mesmo plano, sobre um só mapa-múndi.” Assim, não há falar-se de um ilícito administrativo ontologicamente distinto de um ilícito penal. A separação entre um e outro atende apenas a critério de conveniência ou de oportunidade, afeiçãoados à medida do interesse da sociedade e do Estado, variável no tempo e no espaço⁵⁴.

Da mesma forma, Fábio Medina Osório não reconhece nenhuma distinção entre os ilícitos penais e administrativos, seja no plano moral, ético ou qualitativo, tampouco um critério rigorosamente quantitativo. Explica, ainda, que algumas sanções administrativas são mais severas do que as penais, afirma a existência de substancial identidade entre os ilícitos penais e administrativos, tanto que o legislador ostenta amplos poderes discricionários na administrativização de ilícitos penais ou na penalização de ilícitos administrativos, e denuncia que “pode um ilícito hoje ser penal e no dia seguinte amanhecer administrativo ou vice-versa”⁵⁵.

Alejandro Nieto, expoente do direito administrativo sancionador espanhol, observa que as seculares pesquisas realizadas pelos doutrinadores alemães ruem como castelos de cartas diante do capricho do legislador em converter infrações administrativas em tipos penais e vice-versa⁵⁶.

Com efeito, respeitados os lindes constitucionais, formais e materiais, e aqueles decorrentes do princípio da intervenção mínima do direito penal, em princípio, pode o legislador, discricionariamente, muito embora não lhe seja autorizado o arbítrio, optar por uma ou outra política repressiva, adotando diferentes técnicas para prevenir e punir o ilícito fiscal.

Importante mencionar que para um ilícito ser alçado à categoria de ilícito penal, a conduta reprovável há de ser dotada de potencial ofensivo a um bem jurídico insculpido na Constituição como digno de proteção penal, em virtude de sua importância para o indivíduo e/ou para a coletividade.

Justamente no conceito de bem jurídico é que se funda o princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, pois orienta e limita o poder incriminador do

⁵³ ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e a exclusão de responsabilidade penal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 125, ano 32, p. 246-248, 1995.

⁵⁴ HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 1945, p. 24.

⁵⁵ MEDINA, Fábio Osório. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 111.

⁵⁶ NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 158.

Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico.

A par de sua legitimação constitucional, em decorrência da inexorável mutação do conteúdo axiológico atribuído a determinados bens jurídicos, que é cambiante no tempo e no espaço, podendo variar em função das tendências e características de cada época e região, é inegável a legítima propensão da modificação do objeto da tutela penal, que deverá refletir estas variações.

Assim como determinados fatos, antes considerados repulsivos e nocivos a bens, interesses e valores muito caros à sociedade, podem ser excluídos da tutela do direito penal, outros que não eram considerados reprováveis pela consciência popular podem ser erigidos a ilícitos criminosos e punidos com pena privativa de liberdade.

Nesta evolução, observa-se a crescente importância atribuída à satisfação do crédito tributário, indispensável à consecução dos fins do Estado e à manutenção de seu aparato voltado à realização do bem comum, com a sua inserção no não mais tão seleto universo dos bens, interesses e valores tutelados pelo direito penal, e sua gradativa supervalorização, com a previsão de penas cada vez mais severas à sonegação fiscal.

Na intensa controvérsia doutrinária sobre a definição de qual bem jurídico penal é tutelado pelos crimes fiscais, apresentam-se aqueles que, filiados à corrente patrimonialista, defendem que o bem lesado pela sonegação constitui o próprio crédito tributário, o interesse estatal na obtenção de receitas e o resguardo patrimonial em si. Em contraposição a estes, surgem aqueles que filiados à corrente funcionalista, que se assenta no repúdio à noção de lesão ao patrimônio, recorrendo à intensa conexão entre a tutela penal e os escopos reconhecidos modernamente aos tributos em um Estado Democrático de Direito, afirmam que o bem tutelado pelo direito penal é o próprio sistema tributário, que engloba não apenas a correta arrecadação, mas também a justa distribuição dos ônus, e a formação de receita e de implemento das metas socioeconômicas definidas pela Constituição, imprescindível à garantia de direitos fundamentais dos cidadãos^{57 58 59}.

⁵⁷ Heloisa Estellita Salomão, na esteira de pensamento de Ignacio Ayala Gomes e Luis Gracia Martín, identifica a arrecadação tributária, entendida como instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais, como o bem jurídico que se busca tutelar (SALOMÃO, Estellita Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2001, p.189).

⁵⁸ Paulo Roberto Coimbra Silva, após expor diversas opiniões doutrinárias sobre o assunto, afirma: “as sanções cominadas às infrações fiscais, independentemente de sua natureza – se penal ou estritamente tributária –, de forma imediata ou mediata, tutelam a *ordem econômica e tributária, o erário público e a justiça distributiva*, a par da boa-fé, honestidade e transparência no relacionamento entre sujeitos passivos da obrigação tributária e o Fisco, a eficácia das normas tributárias impositivas, a satisfação do crédito tributário e a arrecadação das receitas tributárias” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 213, grifos no original).

Pode parecer irreversível a tendência à criminalização das condutas dolosas e fraudulentas opostas aos deveres tributários, contudo, pretender inibir a evasão fiscal, simples ou intencional, mediante a previsão de penas excessivamente severas aos infratores implica a adoção de uma deficiente e ineficiente solução.

O direito penal, nesse caso específico da área tributária – quando da criminalização da sonegação fiscal, por exemplo –, vem sendo utilizado de forma utilitarista⁶⁰, sem observar, no mais das vezes, postulados norteadores do sistema garantista penal, qual seja, o princípio da intervenção mínima ou da *ultima ratio*, além dos princípios da subsidiariedade, da lesividade e da fragmentariedade. Isso porque, vem servindo como meio de coerção do contribuinte ao pagamento do crédito tributário, tendo em vista que todas as legislações, desde 1965⁶¹, com

⁵⁹ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 80; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 56-57.

⁶⁰ “Constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei” (MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 230).

⁶¹ A Lei n. 4.729/1965 foi a primeira a tipificar o delito de sonegação fiscal no Brasil e juntamente com a tipificação previu que o pagamento do tributo efetuado pelo agente antes do início da ação fiscal na esfera administrativa extinguiu a punibilidade do agente. Este regramento perdurou até o advento da Lei n. 8.137/1990 que, segundo posição majoritária da doutrina, operou a derrogação tácita da Lei n. 4.729/1965, eis que tratou integralmente da matéria. Além de definir os crimes contra a ordem tributária, incluindo tipos ainda não previstos nos arts. 1º e 2º, a Lei n. 8.137/1990 previu a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Alargando, assim, o alcance do marco temporal antes previsto. O regramento referente à extinção da punibilidade em matéria fiscal sofreu algumas alterações legislativas nos últimos anos. Inicialmente, tal previsão foi revogada com a edição da Lei 8.383 de 30-12-1991. Posteriormente, a Lei n. 9.249/1995 restaurou o pagamento como causa extintiva da punibilidade, quando o contribuinte promovia o recolhimento dos valores antes do recebimento da denúncia. Em 10-04-2000, sobreveio a Lei n. 9.964, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), e previu em seu art. 15 a causa de suspensão da pretensão punitiva e da prescrição para os crimes fiscais durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes de sonegação estivesse incluída no Refis, desde que a inclusão tivesse ocorrido antes do recebimento da denúncia. 25 E no § 3º, previu a hipótese de extinção da punibilidade do agente com o pagamento integral do tributo ao fim do parcelamento. Em seguida foi editada a Lei n. 10.684/2003, a qual prevê a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal mediante o pagamento integral do tributo, a qualquer tempo, o que poderia ocorrer até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, conforme posição doutrinária, e sem estabelecer que o pagamento integral do tributo devesse decorrer no fim do parcelamento. Desta forma, firmou-se o entendimento que o pagamento do tributo a qualquer tempo teria o condão de extinguir a punibilidade do agente nos crimes tributários, independente de o agente estar incluso em algum regime de parcelamento. A citada inovação legislativa refletiu de imediato na jurisprudência do STF, porque revelou verdadeira *novatio legis in melius*, cuja consequência é a possibilidade de retroagir para abarcar fatos pretéritos. Assim, todos os casos de parcelamento ou pagamento do crédito tributário após o recebimento da denúncia foram beneficiados, suspendendo-se ou extinguindo-se a punibilidade, conforme o caso. Em 2009, sobreveio a Lei n. 11.941, que tratou de forma semelhante a legislação tributária federal abarcando no alcance de suas disposições os débitos incluídos no Programa de Recuperação Fiscal – Refis, no Parcelamento Especial – Paes e demais programas de parcelamento de débitos tributários e previdenciários. A citada norma repetiu as disposições existentes até então, prevendo nos arts. 68 e 69 a suspensão da pretensão punitiva nos crimes tributários objeto de parcelamento, bem como a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito a qualquer tempo. Destaca-se que a efetiva mudança trazida pela Lei n. 11.941/2009 ocorreu pela extensão de aplicação da norma despenalizante a todos os crimes fiscais, independentemente do momento da consumação, ao contrário do que previa a Lei n. 10.684/2003. Em 2011, foi editada a Lei n. 12.382, a qual alterou o art. 83 da Lei n. 9.430/1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, passando a prever que, na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, é suspensa a pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes tributários estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Previu, ainda, que se extingue a punibilidade dos referidos crimes quando o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Diante da previsão que restabeleceu o marco temporal de eficácia da norma despenalizante, exigindo que o pedido de parcelamento tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia, nova discussão doutrinária e jurisprudencial se acendeu, no sentido de ter esta norma revogado ou não o art. 9º da Lei n. 10.684/2003, bem como os arts. 68 e 69 da Lei n. 11.941/2009, os quais admitem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo. Firmando um precedente, o STF julgou os EDcl na APn 516/DF, de relatoria originária pelo

exceção do ocorrido em 1991, trouxeram a possibilidade de se extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo⁶², independentemente de qualquer desvalor da ação ou do resultado⁶³. Inclusive, esse cenário de expansão do *ius puniendi* para reforçar o adimplemento de obrigações de ordem fiscal está reconhecido no *leading case* constante do HC 81.611/DF⁶⁴, no qual o STF admitiu que a intervenção penal na seara tributária, especificamente quanto aos crimes tributários previstos na Lei n. 8.137/1990, corresponderia à *técnica auxiliar de arrecadação*, sem qualquer conteúdo axiológico.

De forma mais contundente, o Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do HC 81.929/RJ, afirmou em retificação de voto, que “a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”⁶⁵.

Assim é que, no âmbito tributário, por opção de política criminal, o pagamento integral do débito (tributo e multas), a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória^{66 67}, extingue a punibilidade. Essa conduta diverge da hipótese, por exemplo, dos crimes patrimoniais em que a reparação de danos, após a

Min. Ayres Britto e, após sua aposentadoria, ao Min. Luiz Fux, que em 05-12-2013 acatou a tese segundo a qual o pagamento integral do tributo a qualquer tempo presta-se à extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 69 da Lei n. 11.941/2009, *in casu*, mesmo após o decreto condenatório, mas antes da publicação do acórdão. Nos termos deste entendimento, o Min. Dias Toffoli, em Liminar no HC 119.245, já proferira decisão segundo a qual a Lei n. 12.382/2011 regrou apenas as questões referentes ao parcelamento, não afetando a disposição do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003, estando mantida, portanto, a previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo efetuado a qualquer tempo. Desta forma, mantida a legislação que permite a extinção da punibilidade pela restituição do valor sonegado, a qualquer tempo, independente de estar o agente incluso em algum regime de parcelamento.

⁶² As causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o Estado de aplicar punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza, impede, portanto, o exercício do *ius puniendi*.

⁶³ Cumpre ressaltar a posição de Heleno Cláudio Fragoso que considera imoral que o arrependimento após a consumação nos crimes fiscais, por meio do pagamento do tributo sonegado, tenha o condão de extinguir a punibilidade, mormente em se tratando de crime e fraude perpetrada dolosamente contra o Fisco, que recebeu proteção especial do Direito Penal, devendo, portanto, ser respeitada (FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito penal tributário e econômico. **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**. Rio de Janeiro, 1965, p. 63-88).

⁶⁴ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003, publicado em 13-05-2005.

⁶⁵ BRASIL. STF. Primeira Turma. HC 81.929/RJ. Rel. Min. Cezar Peluso, j. 16-12-2003, publicado em 27-02-2004.

⁶⁶ HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. 1. A via eleita revela-se inadequada para a insurgência contra o ato apontado como coator, pois o ordenamento jurídico prevê recurso específico para tal fim, circunstância que impede o seu formal conhecimento. Precedentes. 2. O alegado constrangimento ilegal será analisado para a verificação da eventual possibilidade de atuação *ex officio*, nos termos do artigo 654, § 2º, do Código de Processo Penal. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI n. 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. Com o advento da Lei n. 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado. 3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003. BRASIL. STJ. HC 362478/SP (2016/0182386-0), Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, j. 14-09-2017, Publicado em 20-09-2017.

⁶⁷ BRASIL. STF. Bem. Decl. Na Ação Penal n. 516/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 05-12-2013, publicado em 01-08-2014.

consumação do delito, poderá ser causa de diminuição de pena⁶⁸, ou considerada circunstância atenuante⁶⁹, sem liberar totalmente da pena o agente. Observa-se que o limite temporal para a admissibilidade do privilégio do arrependimento posterior, com reparação do dano, é o recebimento da denúncia; se o agente repará-lo posteriormente, incidirá, tão somente, circunstância atenuante.

Importante destacar que há, ainda, a possibilidade de o devedor parcelar⁷⁰ o débito tributário, suspendendo eventual ou atual persecução penal e prazo prescricional até o término do pagamento, quando então o efeito prático será a extinção da punibilidade. Não é necessário que a adesão ao parcelamento ocorra antes do recebimento da denúncia criminal, uma vez que o STJ tem se orientado no sentido de que o parcelamento efetuado antes do trânsito em julgado da sentença condenatória é suficiente para justificar a suspensão⁷¹.

Face à escolha legislativa da mitigação do *jus puniendi* estatal, nos casos de pagamento integral do tributo suprimido ou reduzido, com seus acessórios, sem qualquer limite temporal ou quantitativo, compreende-se o utilitarismo do direito penal, ou da utilização indevida de normas penais com fins puramente arrecadatário. Remete-se a pena a um efeito simbólico, retirando do sistema penal a legitimidade constitucional para agir, posto que a alegada violação a bem jurídico essencial à vida em sociedade é menosprezada sem qualquer critério de avaliação subjetivo, seja a gravidade do crime ou o desvalor da ação criminosa, ferindo o postulado norteador do sistema garantista penal, qual seja, o princípio da intervenção mínima ou da *ultima ratio*. Ademais, a restituição dos valores sonegados pode ser feita pela execução fiscal, meio suficiente e menos gravoso à liberdade do cidadão⁷².

⁶⁸ BRASIL. Decreto-lei n. 2.848/40, Redação dada pela Lei n. 7.209/1984. Art. 16. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

⁶⁹ Art. 65 – São circunstâncias que sempre atenuam a pena: III – ter o agente: [...] b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano.

⁷⁰ Parcelamento é modalidade de pagamento do crédito tributário não vencido ou vencido, em determinado número de parcelas ou prestações.

⁷¹ PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 83, § 2º, DA LEI n. 9.430/1996. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PROMOVIDA PELA LEI n.12.386/2011. NOVO PARCELAMENTO DO DÉBITO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. *NOVATIO LEGIS IN PEJUS*. SUSPENSÃO DO PROCESSO E DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. NATUREZA DA NORMA. CARÁTER MATERIAL EVIDENCIADO. ULTRATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. I – Cinge-se a controvérsia a saber acerca da aplicação da lei no tempo, demandando, para tal, a definição da natureza jurídica do art. 83, § 2º, da Lei n. 9.430/1996, com redação determinada pela Lei n. 12.392/2011, se norma eminentemente penal ou processual penal, definindo a subsunção, ou não, dos crimes cometidos anteriormente a sua vigência, mas cujo parcelamento ocorreu sob sua égide, após o recebimento da denúncia. II – O art. 83, § 2º, da Lei n. 9.430/1996, com redação determinada pela Lei n. 12.392/2011, disciplina a suspensão do processo e da prescrição da pretensão punitiva estatal, tema afeto à punibilidade do agente, evidenciando a natureza penal material da norma em comento. III – Com efeito, aplica-se a regra da *lex mitior*, razão pela qual, nos crimes em que a constituição definitiva do crédito tributário se deu até 28/02/2011, data de vigência da lei posterior mais gravosa, terá o acusado direito à suspensão do andamento do feito, caso concedido o parcelamento, independentemente de ter havido ou não o recebimento da denúncia na ação penal. Recurso especial não provido. BRASIL. STJ. REsp 1524525/MG 2015/0074583-0, Quinta Turma, Rel. Min. Felix Fischer, j. 28-11-2017, publicado em 06-12-2017.

⁷² Ives Gandra da Silva Martins afirma: “Assim sendo, na legislação brasileira, a preocupação predominante e fundamental é a de receber a prestação pecuniária determinada em lei, sendo as penalidades aplicáveis (qualquer que seja a sua natureza)

Feita esta digressão sobre o parcelamento e o pagamento, como causa de suspensão e extinção, respectivamente, do direito do Estado de punir quando da ocorrência de um crime fiscal, voltemos à possibilidade de uma conduta antijurídica poder ser sancionada penalmente e/ou administrativamente, mesmo que protejam um mesmo bem ou interesse jurídico, tudo a depender da política repressiva adotada pelo legislador.

Como visto, no Brasil, as infrações delituosas e não delituosas tributárias possuem identidade ontológica e estrutural, tutelam os mesmos bens e interesses juridicamente relevantes, são teleologicamente semelhantes, compartilham uma antijuridicidade única e comum, como reconhecem inúmeros autores⁷³, porém, por escolha do legislador⁷⁴, podem ser etiquetadas, rotuladas em normas penais ou administrativa/tributárias, o que lhes conferem naturezas jurídicas distintas, estando suas diversas manifestações punitivas jungidas a regimes jurídicos diversos, podendo ensejar a incidência cumulativa de sanções diferentes, pelo Judiciário e pela Administração, ante a autonomia e independência das instâncias, que goza de ampla aceitação por parte da doutrina e jurisprudência pátria, desafiando o princípio do *ne bis in idem*.

somente meio de pressão para a preservação e o recebimento rápido do crédito tributário (simples ou acrescido do montante coator)". MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 22.

⁷³ TORRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. *In*: (coord.) ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v.10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 166; DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no direito penal tributário. *In*: **Revista de Direito tributário**, n. 63, 1994, p. 217-229; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 9; MEDINA, Fábio Osório. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 103-104; COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 12; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 474; SALOMÃO, Estellita Heloisa. Sanções penais tributárias. *In*: (coord.) MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 327-385; GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Reflexões e anotações sobre os crimes tributários. *In*: (coord.) MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 509-525; CERNICCIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário. **Estudos de direito público em homenagem a Aliomar Baleeiro**. Brasília: EUB, 1976, p. 297.

⁷⁴ "O Estado legislador pode optar por uma ou outra política repressiva, com maior ou menor utilização do Direito Penal ou do Direito Administrativo Sancionador. É a vontade legislativa, de fato, a maior e mais autorizada fonte dos distintos regimes jurídicos impostos ao poder punitivo estatal, desde uma vertente de legitimação democrática vigente no Estado Democrático de Direito". OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 127.

3 ASPECTOS DO SISTEMA SANCIONADOR TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 (In)dependência entre as instâncias penal e administrativa e seus paradoxos

No sistema brasileiro, a cumulação de uma, duas ou várias sanções é comum, normalmente “justificada” pela existência de fundamentos legais diversos, várias instâncias competentes, vários processos e momentos diversos, além da alegada independência entre as instâncias fiscalizadoras, à luz da separação de Poderes.

Com base no princípio da independência entre as instâncias, é comum que a absolvição de investigado em uma seara seja ignorada em outras, como se cada segmento do poder público fosse uma unidade hermética e indevassável a valorações feitas em outros terrenos.

Ocorre que o princípio da separação de poderes foi concebido como mecanismo de garantia das pessoas contra a arbitrariedade dos detentores do poder, ou seja, como ferramenta de contenção do poder. Sua utilização para limitar a aplicabilidade de direitos fundamentais, tal qual ocorre no direito brasileiro, é contrária à finalidade para a qual esse princípio foi concebido.

Porém, o que se vê comumente é a repetição do argumento da independência das instâncias nos julgados como se fosse um dogma, cuja aplicação sequer precise ser fundamentada. São várias as decisões dos tribunais pátrios no sentido da incomunicabilidade⁷⁵ entre as instâncias penal e administrativa, em razão da autonomia e independência a elas atribuídas, cuja fundamentação se limita aos precedentes da Corte. São raras as decisões em que os fundamentos dessa autonomia são expostos, conforme se vê nos acórdãos abaixo:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. PROCESSUAL PENAL E PENAL. CRIME DE PECULATO. ARTIGO 312 DO CÓDIGO PENAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA. ANÁLISE DO PREENCHIMENTO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS E ACIDENTAIS. NEGATIVA DE AUTORIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE NA VIA ELEITA. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS CÍVEL, PENAL E ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO HABEAS CORPUS COMO SUCEDÂNEO DE RECURSO OU REVISÃO CRIMINAL. REITERAÇÃO DOS ARGUMENTOS ADUZIDOS NA PETIÇÃO INICIAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. Eventual análise sobre a alegação de inépcia da denúncia para aferir se os fatos e os descritos na peça acusatória possuem correção ou que as condutas estariam individualizadas corretamente demandaria o aprofundamento do conteúdo fático-probatório *in concreto*, impassíveis de análise na via do *writ*. Destarte, não se revela cognoscível a insurgência que não se amolda à estreita via

⁷⁵ No STF, a divergência em relação à jurisprudência dominante é mantida pelo Ministro Marco Aurélio Mello que, com fundamento no art. 5º, LVII, da Constituição Federal de 1988, defende a revisão do postulado da independência entre as esferas penal e administrativa.

eleita. 2. A negativa de autoria do delito não é aferível na via do *writ*, cuja análise se encontra reservada aos processos de conhecimento, nos quais a dilação probatória tem espaço garantido. Precedentes: HC 114.889-AgR, Primeira Turma, minha relatoria, DJe 24/09/13; HC 114.616, Segunda Turma, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/09/13. 3. O trancamento da ação penal por meio de habeas corpus é medida excepcional, somente admissível quando transparecer dos autos, de forma inequívoca, a inocência do acusado, a atipicidade da conduta ou a extinção da punibilidade. Precedentes: HC 101.754, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 24/06/10; HC 92.959, Primeira Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ 11/02/10. 4. *As instâncias civil, penal e administrativa são independentes, sem que haja interferência recíproca entre seus respectivos julgados, ressalvadas as hipóteses de absolvição por inexistência de fato ou de negativa de autoria.* Precedentes: MS 34.420-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 19/05/2017; RMS 26951-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 18/11/2015; e ARE 841.612-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/2014. 5. *In casu*, o paciente foi denunciado em razão da suposta prática do crime tipificado no artigo 312, § 1º, do Código Penal. 6. Inexiste argumentação apta à concessão da ordem, mercê da ausência de flagrante ilegalidade, constrangimento ilegal ou abuso de poder na decisão atacada. 7. O habeas corpus não pode ser manejado como sucedâneo de recurso revisão criminal. 8. A reiteração dos argumentos trazidos pelo agravante na petição inicial da impetração é insuscetível de modificar a decisão agravada. Precedentes: HC 136.071-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 09/05/2017; HC 122.904-AgR, Primeira Turma Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 17/05/2016; RHC 124.487-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 01/07/2015. 9. Agravo regimental desprovido⁷⁶.

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ENVIO AO MINISTÉRIO PÚBLICO. ARTIGO 83 DA LEI N. 9.430/96. AFASTAMENTO DA MULTA AGRAVADA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. INDEPENDÊNCIA FUNCIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. NULIDADE DO PROCESSO DIANTE DA ILICITUDE DA PROVA E DA ATIPICIDADE DA CONDUTA. NÃO OCORRÊNCIA. ORDEM DENEGADA. I – Tendo em vista a independência entre as esferas administrativa e penal, o Ministério Público não está atrelado à Representação Fiscal para Fins Penais a ele encaminhada pela Receita Federal, devendo oferecer denúncia caso verifique presentes indícios de autoria e materialidade delitivas, haja vista o princípio institucional da independência funcional do Ministério Público (artigo 127, § 1º, CF). II – Assim, a representação fiscal para fins penais se afigura apenas como uma das maneiras pelas quais pode haver a *notícia criminis* e não como condição de procedibilidade da ação penal dos crimes contra a ordem tributária. III – Independentemente do percentual da multa aplicada (75% ou 150%), restou configurado em âmbito administrativo, ao menos em tese, a prática de conduta delituosa (crime contra a ordem tributária). IV – Ora, o tipo penal descrito no artigo 1º da Lei n. 8.137/90 não exige o dolo específico ou especial a fim de agir, bastando apenas que o agente preste declarações falsas às autoridades fazendárias, independentemente do motivo. V – Por outro lado, na multa qualificada, prevista no artigo 44, II, da Lei n. 9.430/96, em sua antiga redação, o intuito de fraude exigido era requisito apenas da própria multa, na esfera administrativo-tributária. Assim, o afastamento da multa qualificada é irrelevante para fins penais. VI – Ordem denegada⁷⁷.

Na seara tributária, em que o contribuinte que não cumpre com suas obrigações legais está submetido tanto às sanções administrativas como penais, não é diferente, como se vê no

⁷⁶ BRASIL. STF. HC 147576 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24-08-2018, publicado em 06-09-2018 (grifos nossos).

⁷⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, HC 12701/SP (2011.03.00.012701-9), Segunda Turma, Rel. Des. Cotrim Guimarães, j. 30-08-2011.

juízo abaixo, no qual se verifica a condenação pelo ilícito tributário delituoso, quando já havia ocorrido penalização pelo ilícito tributário na esfera administrativa:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI 8.137/1990. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. NÃO OCORRÊNCIA. DATA DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A Corte de origem solucionou a controvérsia em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que, conforme a dicção da Súmula Vinculante 24, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do crédito do tributo”.
2. O Supremo Tribunal Federal, em julgamento proferido logo após a aprovação da referida súmula vinculante, reconheceu se tratar de “mera consolidação da jurisprudência da Corte, que, há muito, tem entendido que a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição” (HC n. 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º/07/2005).
3. *In casu*, a constituição definitiva do crédito tributário, decorrente da infração ao art. 1º, I, da Lei 8.137/90, ocorreu logo após a decisão final do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, proferida em 18 de junho de 2009. Na espécie, uma vez firmada em definitivo a pena privativa de liberdade no patamar entre 3 (três) anos de reclusão, a prescrição passa a regular-se pela pena imposta, cujo prazo prescricional é de 8 (oito) anos (CP, art. 109, IV). Por consectário, impõe-se reconhecer que não houve decurso de tal lapso temporal entre os marcos interruptivos – constituição do crédito tributário e recebimento da denúncia.
4. Agravo regimental a que se nega provimento⁷⁸.

Em outra decisão, demonstrando as distorções causadas pela descoordenação de esferas, o STF, aplicando a “independência entre as instâncias”, desconsiderou decisão do Ministério da Fazenda – esfera em que cabe privativamente a constituição do crédito tributário –, que havia anulado crédito tributário, determinando a retenção de depósito feito nos autos judiciais, uma vez que ainda estava em discussão na Corte o mérito da exação:

EMENTA Agravo regimental no agravo regimental no recurso extraordinário. Liberação de depósito efetuado na origem, em face de decisão administrativa favorável ao contribuinte. Mérito da exação pendente de discussão nesta Corte. Indeferimento mantido. 1. A decisão proferida pelo Ministério da Fazenda anulando o crédito tributário faz coisa julgada apenas no âmbito administrativo, não irradiando efeitos preclusivos ao debate da questão de direito ainda pendente de apreciação neste Supremo Tribunal Federal. 2. Se o crédito é anulado, o depósito deve ser mantido a título de cautela, haja vista a necessidade de assegurar o resultado útil da pretensão da União em caso de eventual decisão favorável à Fazenda Pública. 3. Independência, no caso, entre as instâncias administrativa e judicial, a refutar a assertiva de que o resultado do agravo regimental seria indiferente no que concerne à obrigatoriedade de restituição do valor depositado. 4. Agravo regimental não provido⁷⁹.

⁷⁸ BRASIL. STJ. AgRg no Agravo em Recurso Especial n. 910.173/RN (2016/0128770-7), Quinta Turma, Rel. Min. Ribeiro Dantas, unân, j. 28-05-2019, publicado em 04-06-2019.

⁷⁹ BRASIL. STF. RE 204107 AgR-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-10-2012, publicado em 23-10-2012.

Ora, se à Fazenda cabe privativamente constituir o crédito tributário, parece certo que quando ela mesma o anula, não se pode trasladar ao Judiciário a tarefa de constituir o crédito.

Muitas vezes ocorre de ao contribuinte não ser cominada sanção administrativa, porém pelo mesmo fato, se ver processado, em decorrência da independência entre as instâncias e, posteriormente, ser condenado na esfera criminal⁸⁰.

Porém, ainda que a lei não estabeleça relação direta entre as instâncias administrativa e penal, o princípio da subsidiariedade⁸¹ consagrado no direito penal impõe uma ligação importante entre essas esferas punitivas, em especial nos casos em que o comportamento seja considerado *lícito* na seara administrativa. É que, se o direito penal age como último instrumento de controle social, atuando apenas diante de ineficácia de outros mecanismos de inibição de condutas, não se explica sua legitimidade para uma ação ou omissão considerada lícita na seara cível ou administrativa. Como justificar a necessidade da repressão penal a uma conduta fiscal supostamente ilícita assim não considerada pela administração fiscal, como é o caso, por exemplo, de se apenar o contribuinte em processo no qual o montante de impostos supostamente devido é inferior ao mínimo legal estabelecido para a execução fiscal?

Evidente que os valores protegidos pelo direito administrativo são distintos daqueles presentes na esfera penal. Ocorre que a existência de justa causa para a persecução penal exige a verificação do desvalor da conduta para todas as outras esferas de controle social. Assim, uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal. Do contrário, estará subvertido o princípio da *ultima ratio* da intervenção penal e sua fragmentariedade⁸², conforme avalia Cezar Roberto Bitencourt:

Por isso, um ilícito penal não pode deixar de ser igualmente ilícito em outras áreas do direito, como a civil, administrativa, etc. No entanto, o inverso não é verdadeiro: um ato lícito civil não pode ser ao mesmo tempo um ilícito penal. Dessa forma, apesar de as ações penal e extrapenal serem independentes, o ilícito penal, em regra, confunde-se com o ilícito extrapenal. Em outros termos, sustentar a independência das instâncias administrativa e penal é uma conclusão de natureza processual, ao

⁸⁰ A Primeira Turma do Tribunal Regional da 3ª Região, na Apelação Criminal n. 0008708-41.2010.4.03.6120/SP, julgada em 14-11-2017, de relatoria do Des. Valdeci dos Santos, manteve a condenação de acusado por crime de sonegação fiscal, entendendo que “o afastamento da aplicação da multa qualificada na esfera administrativo-tributária não influencia na caracterização do delito pelo art. 1º, I, da Lei n. 8.137/1990”. Por outro lado, temos entendimentos exarados em processos analisados pelo CARF em que resta consignado que “a multa de ofício qualificada somente pode ser aplicada quando houver prova cabal de que foi cometido crime contra a ordem tributária” (Acórdão 2201-003.117, 3ª Câmara/ Primeira Turma Ordinária, Terceira Seção de Julgamento, Rel. Marcelo Costa de Couto Chagas, j. 29-09-2016).

⁸¹ Assim o entendimento de Claus Roxin “sería una contradicción axiológica insoportable, y contradiría además la subsidiariedad del Derecho penal como recurso extremo de la política social, que una conducta autiruzada em cualquier campo del Derecho no obstante fuera castigada penalmente” (ROXIN, Claus. **Derecho penal** – parte general. Civitas: Madrid, 1997, p. 570).

⁸² O Ministro Joaquim Barbosa, nos autos do HC 92438/PR, Segunda Turma, j. 19-08-2008, publicado em 19-12-2008, afirmou: “Torno a dizer: não é possível que uma conduta seja administrativamente irrelevante e não o seja para o Direito Penal, que só deve atuar quando extremamente necessário para a tutela do bem jurídico protegido quando falham os outros meios de proteção e não são suficientes as tutelas estabelecidas nos demais ramos do direito”.

passo que a afirmação que a ilicitude é única implica uma conclusão de natureza material⁸³.

Importante consignar que há, pelos motivos transcritos, em raros julgados, o entendimento pela comunicabilidade entre as esferas punitivas, como pode ser observado nas decisões abaixo do STJ:

[...] No Estado Democrático de Direito, o devido (justo) processo legal impõe a temperança do princípio da independência das esferas administrativa e penal, vedando-se ao julgador a faculdade discricionária de, abstraindo as conclusões dos órgãos fiscalizadores estatais sobre a inexistência de fato definido como ilícito, por ausência de tipicidade, ilicitude ou culpabilidade, alcançar penalmente o cidadão com a aplicação de sanção limitadora de sua liberdade de ir e vir.

5. É certo que esta independência também funciona como uma garantia de que as infrações às normas serão apuradas e julgadas pelo poder competente, com a indispensável liberdade; entretanto, tal autonomia não deve erigir-se em dogma, sob pena de engessar o intérprete e aplicador da lei, afastando-o da verdade real almejada, porquanto não são poucas as situações em que os fatos permeiam todos os ramos do direito [...]⁸⁴.

[...] 1. O trancamento da ação penal por ausência de justa causa, medida de exceção que é, somente cabe quando a atipicidade e a inexistência dos indícios de autoria se mostram na luz da evidência, *primus ictus oculi*. 2. Em resultando manifesta a atipicidade da conduta atribuída ao agente, como nas hipóteses em que, descomprometido com o aferimento de lucro, quanto mais ilícito, tomou medidas urgentes e necessárias ao bom funcionamento do órgão que geria, o trancamento da ação penal é medida que se impõe. 3. Carece de justa causa a ação penal fundada em representação de Autarquia Federal, quando ela própria vem a considerar como lícita a conduta do agente (Precedente do STF). 4. Recurso provido⁸⁵.

RECURSO EM *HABEAS CORPUS*. EXECUÇÃO PENAL. FALTA DISCIPLINAR DE NATUREZA GRAVE. PRÁTICA DE CRIME DOLOSO. TRÁFICO DE DROGAS. ABSOLVIÇÃO NO JUÍZO CRIMINAL. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. REPERCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. PARECER ACOLHIDO. 1. Embora não se possa negar a independência entre as esferas – segundo a qual, em tese, admite-se repercussão da absolvição penal nas demais instâncias apenas nos casos de inexistência material ou de negativa de autoria –, não há como ser mantida a incoerência de se ter o mesmo fato por não provado na esfera criminal e por provado na esfera administrativa. Precedente. 2. Em hipóteses como a dos autos, em que o único fato que motivou a penalidade administrativa resultou em absolvição no âmbito criminal, ainda que por ausência de provas, a autonomia das esferas há que ceder espaço à coerência que deve existir entre as decisões sancionatórias. 3. Recurso provido a fim de determinar o cancelamento da falta grave apurada no procedimento administrativo disciplinar e de todos os efeitos dela decorrentes⁸⁶.

⁸³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito pena econômico**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 297, sem grifo no original.

⁸⁴ BRASIL. STJ. HC 77228/RS (2007/0034711-6), Quinta Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 07-02-2008, sem grifo no original.

⁸⁵ BRASIL. STJ. RHC 12192/RJ (2001/0184954-7), Sexta Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, publicado em 10-03-2003.

⁸⁶ BRASIL. STJ. HC 33.827/RJ (2012/0195643-0), Sexta Turma, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, j. 20-11-2014, publicado em 12-12-2014, com grifos acrescentados ao original.

Portanto, o que se vê no Brasil é uma legislação que incorpora a teoria da independência de instâncias em modelo quase absoluto⁸⁷, e uma jurisprudência que, na maioria das vezes, a recepciona, ocasionando, como visto, posturas contraditórias ou incoerentes, com atuações abusivas ou obscuras por parte do *ius puniendi* estatal, assumindo dimensões incompatíveis com o Estado Democrático de Direito.

Porém, o passo inicial para superar a completa inexistência de diálogo entre as esferas punitivas relacionadas ao direito tributário em território nacional foi dado pelo STF em dezembro de 2003, oportunidade em que a Corte, por maioria, concedeu a ordem no HC 81.611/DF. Pela primeira vez o Poder Judiciário reconheceu a imbricada relação existente entre as faces, até então reputadas completamente independentes, da pretensão punitiva estatal. Nesta oportunidade, decidiu-se que se não há lançamento definitivo, não se tem, ainda, crédito fiscal exigível. Concluiu-se que, tendo em vista a previsão legal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, o processo penal somente poderia ser instaurado depois da realização do lançamento fiscal, o que ocorre com a decisão final do procedimento administrativo. Na prática, a esfera administrativa condiciona e limita a esfera judicial de natureza penal.

Com a constante reiteração deste entendimento⁸⁸, a irrestrita aplicação sobreposta dos preceitos de cada um dos campos jurídicos, ignorando-se mutuamente⁸⁹, finalmente começou a ceder, culminando na Súmula Vinculante n. 24, cujo teor esclarece: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Muito embora o entendimento sedimentado pela Súmula Vinculante n. 24 constitua passo importante para consolidar um direito sancionador tributário minimamente coerente no âmbito brasileiro, ainda há muitas lacunas a serem supridas. Perceba-se, por exemplo, que o Estado, ao superar a etapa administrativa, reconhecendo a existência de crédito tributário derivado de sonegação praticada pelo contribuinte, além de impor as multas

⁸⁷ A ordem jurídica brasileira reconhece em raras situações legalmente determinadas, caracterizadas, não como direitos constitucionais das pessoas submetidas a processos punitivos, mas como liberalidade do Poder Legislativo, a comunicabilidade entre as instâncias. Por exemplo, é pacífico que a sentença penal que declara a inexistência do fato ou de sua autoria faz coisa julgada em todas as esferas (art. 126 da Lei n. 8.112/1990, art. 935 do Código Civil e art. 66 do Código de Processo Penal expressamente prevêm essa comunicabilidade). Da mesma forma, as sentenças penais absolutórias fundamentadas em estado de necessidade, legítima defesa, exercício regular de direito e estrito cumprimento do dever legal irradiam efeitos a outras vias punitivas em razão da determinação do art. 65 do Código de Processo Penal. Entretanto, ante a ausência de previsão legal em sentido contrário, aceita-se que a absolvição na esfera penal por ausência de provas não gera efeitos nas demais instâncias e possibilita reiterados processos punitivos em relação aos mesmos fatos

⁸⁸ BRASIL. HC 84.105, HC 83.717, HC 83.414, HC 83.901, AI 419.578.

⁸⁹ O Min. Marco Aurélio Mello, no julgamento do HC n. 84.105, em seu voto, conclui: “há a independência, não existe a menor dúvida, das esferas civil, administrativa e penal. Mas a ordem jurídica é única, sendo essa independência norteada pela interpretação sistemática das diversas normas”.

qualificadas previstas no âmbito das próprias normas sancionadoras de caráter administrativo, irá inaugurar a persecução criminal em face do devedor, possibilitando a dupla ou múltipla punição do cidadão.

Porém, como afirma Fábio Brun Goldschmidt, “é absolutamente incoerente que se permita que a segmentação formal do ordenamento possa ignorar tal necessidade (imposição de um duplo ou múltiplo castigo) e projetar-se sobre o homem de forma irracionalmente cumulativa”⁹⁰.

Ora, como visto neste trabalho, apesar da presença de subsistemas no sistema do direito, assim compreendidos os seus ramos dotados de relativa autonomia didática, não se pode esquecer de que a unidade sistêmica interna é característica essencial do sistema jurídico. No contexto de uma ordenação sistêmica, deve o julgador, frente um caso trazido à apreciação, analisá-lo considerando os diversos ramos do direito, os princípios que o integram (art. 108 e 112 do Código Tributário Nacional)⁹¹, as garantias constitucionais a serem salvaguardadas, de maneira a impedir que as descoordenações do sistema vigente possam redundar no comprometimento das garantias fundamentais de segurança e proporção na aplicação da punição.

Na Europa^{92 93 94}, a apontada ausência de diferença substancial, teleológica e estrutural entre as infrações penais e administrativas serviu de alicerce à construção da unidade do *ius puniendi* do Estado. É o principal fundamento para se aplicar a vedação ao *bis in idem* na relação entre as esferas penal e administrativa, por rejeitar que a mesma pessoa seja punida em ambas as instâncias por fatos idênticos e sob o mesmo fundamento, o que consiste no reconhecimento da permeabilidade dos princípios norteadores do direito penal às infrações

⁹⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário e sancionador tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 432.

⁹¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

⁹² Na França, tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem a identidade substancial entre a repressão penal e administrativa, conforme ilustra George Dellis: “[...] l’action pénale aussi bien que l’action administrative se situent dans un contexte répressif et eles devraient, pour cette raison, être considérées comme matériellement identiques. PEREZ, Juan J. Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributárias** (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992, p. 31.

⁹³ Na Espanha, doutrinadores sustentam e a jurisprudência reconhece a natureza penal das infrações tributárias não delituosas, em virtude de sua identidade ontológica com aquelas criminosas, como, por todos, ilustra a conclusão alçada por Sainz de Bujanda, quando sinteticamente proclama: “[...] las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustantivamente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas”. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. t. I. v. 2, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p. 612.

⁹⁴ Na Itália e em Portugal, no mesmo sentido, se acata a inexistência de qualquer distinção ontológica, se não apenas formal, entre as infrações fiscais tipificadas ou não pelo legislador penal. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.141-142.

administrativas⁹⁵.

No Brasil, mesmo aqueles que têm opiniões contrárias à similitude entre sanções de natureza penal e aquelas de natureza administrativa/tributária, como Edilson Pereira Nobre Júnior⁹⁶, entendem que o fato de serem ambos os ilícitos manifestações punitivas do Estado, recomendam a aplicação dos postulados próprios que regem o direito penal ao enredo normativo do direito administrativo sancionador. Isto ocorre até mesmo em virtude da maior maturidade e superioridade teórica daquele ramo no tratamento do ilícito, o que justifica a análise de alguns princípios comuns a essas esferas punitivas estatais.

3.2 Princípios estruturantes comuns às esferas penal tributário e tributário penal

Muito embora as infrações estritamente tributárias e aquelas delituosas de índole fiscal possuam, como já dito, identidade ontológica e estrutural, tutelem os mesmos bens e interesses juridicamente relevantes, compartilhem uma antijuridicidade única e comum e sejam teleologicamente semelhantes – o que justifica e demanda a sua sujeição aos princípios comuns da repressão – ambas possuem naturezas jurídicas distintas⁹⁷. As primeiras estão inseridas no regime jurídico próprio do direito tributário, sob as influências supletivas do direito administrativo, enquanto as delituosas integram o regime jurídico próprio do direito penal. Porém essa única distinção, qual seja, a diversidade de regimes jurídicos, não exclui,

⁹⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 140.

⁹⁶ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sanções administrativas e princípios de direito penal. **Revista Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 219, jan.-mar. 2000, p. 127-151.

⁹⁷ Decorrente de estarem presentes em regimes jurídicos diferentes, a principal diferença entre os ilícitos penais e administrativos reside na previsão da pena privativa de liberdade, sanção tão grave que somente é admissível na esfera penal. A severidade da pena privativa de liberdade impede que sua aplicação seja realizada sem as robustas garantias do processo penal. Também penas consubstanciadas em obrigações positivas de caráter personalíssimo – como a pena de prestação de serviços – ao condenado somente são possíveis no âmbito penal. Quanto ao devido processo legal para a aplicação de suas sanções, os ilícitos penais estão submetidos a regras mais rígidas de proteção do imputado, como o princípio do juiz natural e a proibição da *reformatio in pejus*. Ademais, no processo penal existe uma completa separação de funções entre os órgãos encarregados da aplicação da lei penal. A apuração dos ilícitos compete à Polícia Judiciária, a sua imputação ao Ministério Público ou a determinados particulares – nos crimes de ação penal privada e o seu julgamento, assim como a aplicação e a execução das penas, compete exclusivamente ao Poder Judiciário. Já os ilícitos administrativos são apurados, imputados e julgados diretamente perante órgãos da Administração Pública, sem prejuízo de eventual controle jurisdicional. Porém, como afirma Fábio Medina Osório, “até mesmo esse critério, além de não ostentar nenhuma força normativa ou científica, porque até órgãos como o Senado Federal podem ostentar competências jurisdicionais penais, vem se enfraquecendo de modo notável. A tendência é no sentido de administrativizar ilícitos penais dentro da jurisdição penal, e penalizar ilícitos dentro da jurisdição não penal, além de outorgar competências cada vez mais incisivas e cerceadoras de direitos individuais às autoridades puramente administrativas”. OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 125. Como vemos, por exemplo, no caso, das sanções previstas no ECA, cujo procedimento está disciplinado em seu artigo 194 e seguintes (sanções administrativas, que, por critério do legislador, tem sua aplicação somente em juízo). Outra diferença existente, em razão da diferença de natureza jurídica, diz respeito à competência legiferante. No Brasil, o legislador federal tem a competência privativa para dispor sobre matéria criminal, diferentemente do que ocorre na definição legal das infrações tributárias não delituosas, cuja competência é, pode-se dizer, decorrente e determinada pelas regras da repartição da competência tributária estabelecida na Constituição Federal. Ao tempo em que os entes federados recebem a competência para instituir tributos, recebem igualmente a competência para prever infrações e respectivas sanções não penais, ou seja, a competência para erigir ilícitos fiscais não delituosos é indissociável da competência dos entes tributantes para instituir as obrigações cuja eficácia pretendem suas sanções assegurar (função preventiva) e cuja infração é por elas punida (função repressiva).

antes recomenda, a possibilidade da aplicação subsidiária aos ilícitos tributários não delituosos, por ensejar manifestação punitiva do Estado, dos princípios repressores constitucionais e aqueles próprios do direito penal visto que todas as normas jurídicas estão em mútua relação de coerência e de subordinação.

Segundo Claus-Wilhelm Canaris⁹⁸, há inolvidáveis princípios gerais que devem orientar toda a interpretação e compreensão do direito sem com isso negar a existência de especificidades atinentes a cada um dos subsistemas do ordenamento.

O direito, como dito nesta dissertação, não consiste numa coletânea aleatória de normas jurídicas desprovidas de qualquer conexão de sentido. Muito ao contrário, contempla um conjunto de normas organizadas e articuladas, cuja conexão lógica lhes confere um sentido unitário. São suas características emergentes, a ordenação e a unidade. E, a par desta ordem e da unidade – características comuns a todos os sistemas –, o direito fundamenta-se em dois postulados interdependentes: a *adequação valorativa e a unidade interna do sistema*⁹⁹.

Enquanto a *adequação valorativa* determina que, desde a criação até a última aplicação *in concreto* do direito, haja coerência sistêmica, ou seja, legisladores e aplicadores encontram-se vinculados a decidir conforme os postulados resultantes de uma ordem teleológica decorrente dos princípios gerais de direito, princípios fundantes, dotados de alta carga axiológica, que desempenham as funções constitutiva e estruturante do próprio sistema jurídico; a *unidade interna* estabelece que a verificação da existência de normas atentatórias à coerência do sistema deflagra o funcionamento de mecanismos voltados à sua marginalização, acabando por excluí-las, mediante a pecha da invalidade.

Dentre os diversos princípios que consignam os valores fundantes e estruturais do sistema do direito estão os princípios gerais da repressão previstos na Constituição, cuja prevalente eficácia há de se fazer presente sempre quando houver qualquer manifestação concreta da potestade sancionadora do Estado. Essa integração é uma exigência explícita do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais¹⁰⁰.

⁹⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 14.

⁹⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 66.

¹⁰⁰ Importa destacar o movimento que vem sendo ampliado há algum tempo, e que busca adequar às condutas, sejam públicas ou particulares, dentro dos ditames constitucionais, para conferir validade e sentido a todas as normas infraconstitucionais. Esse movimento, muito bem chamado de constitucionalização do direito, vem expandindo as normas constitucionais por todo o sistema jurídico, alcançando a atuação dos três Poderes. Luís Roberto Barroso destaca a constitucionalização do direito administrativo, a incidência dos princípios constitucionais de caráter geral, a partir da dignidade da pessoa humana e da proteção dos direitos fundamentais, superando os paradigmas tradicionais e consequentemente alterando a qualidade das relações entre administração e administrado, possibilitando, sobretudo, o controle judicial do mérito do ato administrativo. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional

Visando contribuir com a discussão, leciona Geraldo Ataliba:

Constitui exigência constitucional que toda vez que se configure situação em que o particular esteja diante do Estado no exercício de seu direito de punir (castigar), incide automática e imediatamente o chamado *regime jurídico punitivo*, assim designado o conjunto de preceitos constitucionais e legais que estabelece limites procedimentais, processuais e substanciais à ação do Estado, nesta matéria (exercício do *ius puniendi*)¹⁰¹.

Observa-se, pois, que o direito punitivo, seja ele penal ou administrativo sancionador, encontra um núcleo básico na Constituição Federal¹⁰², núcleo normativo no qual emanam direitos constitucionais de conteúdos variáveis, mas obrigatórios, no qual repousa a ideia de unidade mínima a vincular garantias constitucionais básicas aos acusados em geral¹⁰³.

Importante aqui um breve comentário sobre a incidência de princípios próprios do *ius puniendi* aos delitos fiscais não delituosos. Doutrina e jurisprudência brasileiras entendem que as normas tributárias sancionadoras estão inseridas no abrangente conceito de legislação tributária e, por isso, sujeitas aos diversos princípios e normas que limitam o poder de tributar (*ius tributandi*) do Estado. Tanto é assim que os tribunais pátrios aplicam o princípio do não confisco¹⁰⁴ para limitar a voracidade da Fazenda Pública tanto na inflação de tributo desarrazoado, quanto da aplicação de multa(s) excessivamente(s) onerosa(s). O que parece existir é uma confusão entre as figuras do tributo e sanção, o que não é possível, por tratar-se esta última de punição por ato ilícito (art. 3º do Código Tributário Nacional). Assim, se a multa tributária é uma punição à violação aos deveres tributários, ou seja, pela prática de um ilícito, deveriam seus infratores se sujeitar aos diversos princípios e regras comuns que limitam o poder de punir (*ius puniendi*) do Estado, assim, quando da aplicação de uma multa tributária poderiam ser utilizados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, ambos previstos na Constituição, a fim de limitar o valor aos limites necessários para inibir os predispostos a violar seus deveres tributários e repreender seus infratores.

no Brasil. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, jan. 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acesso em: 03 maio 2019.

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. Imposto de renda: multa punitiva. **Revista de Direito Administrativo**, n. 126. Rio de Janeiro: FGV, 1977, p. 550, com grifos do original.

¹⁰² Cabe aqui mencionar a Lei n. 9.784/1999 que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, e prevê em seu artigo 2º os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência como de observância obrigatória.

¹⁰³ Segundo Fábio Medina Osório, “a unidade nada mais é do que a comum origem constitucional: direito penal e direito administrativo obedecem a comandos constitucionais e, nesse sentido, submetem-se a princípios constitucionais que norteiam o poder punitivo estatal”. OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 142.

¹⁰⁴ BRASIL. STF. Medida Cautelar na ADI 1075/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17-06-1998; BRASIL. STF. ARE 637717/GO, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux; BRASIL. STF. ADIn 551-1-RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24-10-2002.

Ao comentar o tema, Heloisa Estellita Salomão afirma não poder haver confusão entre a penalidade pecuniária e o tributo. Isto porque aquela sanção diz respeito a ato ilícito, sem partilhar qualquer daquelas características valorativas constitucionais do tributo. Por consequência, não se trata de instrumento de arrecadação tributária. Para a autora, a multa não possui “relevância constitucional que autorize sua inserção nas eventuais modalidades de conduta delituosas dirigidas à proteção do bem jurídico penal superindividual denominado arrecadação tributária”¹⁰⁵.

Assim é que os princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do direito penal e do processo penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas.

Em alguns ordenamentos jurídicos há, inclusive, a regra da comunicabilidade dos princípios e regras gerais da repressão, oriundas do direito penal, ao âmbito da potestade sancionadora da administração fiscal, “como ponto de referência, como pauta técnica, e sobretudo, como nível máximo das garantias individuais que o direito administrativo sancionador deve ter presente”¹⁰⁶.

Estas conclusões perpassam os posicionamentos doutrinários, para atingir a prática dos tribunais, como pode ser visto no Brasil nas decisões do STJ, que deliberou favoravelmente a transposição de garantias constitucionais e penais para o direito administrativo sancionador, onde por vezes ocorreram processos sem observância de garantias, valendo-se do fundamento das prerrogativas da Administração Pública¹⁰⁷.

O legislador do Código Tributário Nacional previu a aplicação de alguns poucos princípios, com matizes especiais, a exemplo do princípio da legalidade (art. 97, V), da retroatividade benigna (art. 106), da interpretação mais favorável ao acusado (art. 112) e do arrependimento posterior (art. 138). Contudo, embora salutar, importante perceber que não é imprescindível a previsão explícita da aplicabilidade desses e outros princípios comuns à repressão para além das estreitas fronteiras do direito penal, grassando por todos os meandros do ordenamento jurídico nos quais se identifique alguma manifestação das potestades repressivas do Estado. Seu alcance pode decorrer, implicitamente, da necessária coerência

¹⁰⁵ SALOMÃO, Estellita Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2001, p. 193.

¹⁰⁶ NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 28.

¹⁰⁷ BRASIL. STJ. RMS 24559/PR (2007/0165377-1), Quinta Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 03-12-2009, publicado em 01-02-2010. “Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, à atividade sancionatória ou disciplinar da administração pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o processo penal comum, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina”.

exigida pela *adequação valorativa e unidade sistêmica* do direito.

Importa destacar, todavia, que a extensão do alcance de princípios nascidos e desenvolvidos sob as redes do direito penal encontra fundamento no art. 108, I e III, do CTN¹⁰⁸ quando determina aos aplicadores da legislação tributária recorrerem à analogia e aos princípios gerais do direito público, do qual o direito penal é sub-ramo.

Nessa ordem de ideias, há muito Geraldo Ataliba já reconhecia que “de maneira geral, os grandes princípios, que se aplicam ao direito penal e que protegem o cidadão contra o arbítrio, também se aplicam às punições que têm natureza simplesmente administrativa”¹⁰⁹.

Por fim, necessário ressaltar que a permeabilidade ora atestada não decorre de uma suposta submissão material ou essencial da infração estritamente fiscal – tampouco das infrações administrativas – ao delito. Lembre-se que as naturezas dos ilícitos estritamente tributários e penais são autônomas e independentes. Não há entre eles qualquer subordinação hierárquica (não se deve confundir a independência da natureza independente dos ilícitos com sua antijuridicidade, única e comum). Existe, sim, um conjunto de princípios gerais da repressão, previstos constitucionalmente, cuja observância é imperativa sempre que se manifestar qualquer potestade punitiva do Estado, judicial ou administrativamente, que, contingencialmente, no mais das vezes, encontra-se científica e tecnicamente mais bem desenvolvida pelo direito penal, devido a maior maturidade teórica deste ramo da ciência jurídica no tratamento da ilicitude. E assim ocorrerá até que as demais manifestações punitivas do Estado sejam forjados princípios, regras gerais e instrumentos mais adequados a controlar seu potestado repressivo. Enquanto isso, servirá o direito penal como fonte de referências mais seguras.

Assim, esclarecido que a persecução estatal no âmbito tributário, seja de índole penal ou administrativa, é em verdade, uma manifestação específica de um *ius puniendi* genérico, surge a necessidade de dispensar um tratamento integrado à matéria, com base nos princípios gerais de repressão com assento constitucional ou infralegal (em domínios próprios do direito penal) à disposição dos cidadãos para conter o exercício indevido do poder punitivo estatal. Então, será sob essa ótica e a partir desse núcleo constitucional que o poder punitivo estatal – dotado de inequívoca unicidade – será interpretado, independentemente de se tratar do Estado Administração ou do Estado Juiz.

¹⁰⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade.

¹⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. Infrações e sanções tributárias. In: **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978, p. 288.

Dentre os inúmeros princípios gerais da repressão (mas tendo em mente o recorte metodológico deste trabalho que visa trazer aportes para construir uma melhor resposta sancionadora e superar a ausência de diálogo entre a aplicação de normas delituosas e não delituosas tributárias pela análise do tratamento dado à punição de infrações tributárias sob sua dúplice perspectiva, penal e “administrativa”), serão abordados alguns deles que, por sua relevância, atraíram maior interesse no decorrer da investigação. Dentre eles, destacamos o da insignificância – que determina a exclusão da tipicidade quando a ofensa ao bem juridicamente protegido revelar-se desprezível; o da proporcionalidade – importante, mas não único, fundamento da inconstitucionalidade das sanções indiretas –; e o do *ne bis in idem* – imprescindíveis para evitar a cumulação de sanções punitivas sobre um único ato ilícito.

3.2.1 Princípio da insignificância ou bagatela

O princípio da insignificância ou da bagatela determina uma interpretação restritiva dos tipos para deles afastar as condutas que resultem lesões desprezíveis ou de menor relevância. Assim, para uma conduta ser considerada delituosa, devem ser analisadas a adequação do fato ao tipo descrito em lei, além da ocorrência de lesão significativa a bens jurídicos relevantes da sociedade¹¹⁰.

O mérito de haver introduzido no direito penal este princípio, inspirado no brocardo *minimus non curat praetor* (o magistrado ou o pretor não cuida de coisas sem importância), pode ser atribuído a Claus Roxin¹¹¹, em meados do século passado.

Considerados os elementos formais do conceito de crime – conduta típica e antijurídica, de autoria de agente culpável –, o único dentre eles no âmbito do qual o princípio da insignificância pode operar é o da tipicidade, uma vez que a conduta, mesmo de inexpressiva lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal incriminadora, não obstante remanesce ilícita, eis que nada a torna conforme ao direito. E a culpabilidade também não se exclui nessa circunstância. Assim, conforme entendimento de Cezar Roberto Bitencourt, “é imperativa uma *efetiva proporcionalidade* entre a *gravidade* da conduta que se pretende punir e a *drasticidade da intervenção estatal*”¹¹².

Segundo Carlos Vico Mañas, este princípio pode ser utilizado como instrumento de

¹¹⁰ Ao que a jurisprudência pátria acresceu a análise individualizada do evento ilícito, das condições pessoais do agente, antecedentes e oportunidade/conveniência do processo punitivo. BRASIL. STF. HC 70.747/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Rezek, publicado em 07-06-1996; BRASIL. STF. HC 109363/MG, Rel. Min. Ayres Britto, 2011.

¹¹¹ ROXIN, Claus. *Iniciación ao derecho penal de hoy*. Tradução F. Muñoz Conde e D. M. Luzón-Peña. Servilha: Universidade de Servilha, 1981, p. 53.

¹¹² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal* – parte geral. v. 1. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 19.

política punitiva racional, descriminalizando condutas que, embora formalmente típicas, não atingem de forma socialmente relevante os bens jurídicos protegidos pelo direito penal¹¹³. O STF, inclusive, possui precedente neste sentido¹¹⁴.

Certamente, para a generalidade das situações, não há parâmetro legal a indicar quando a lesão ao bem jurídico é tão diminuta que o julgador já esteja autorizado a considerar ausente a tipicidade substancial da conduta. A situação deve ser aferida caso a caso.

Na seara tributária, o surgimento da relação jurídico-tributária, decorrente da incidência da norma impositiva sobre o fato gerador, ocorre apenas quando formalizada (documentada) a sua existência e liquidez, momento em que o Fisco pode opor o crédito tributário ao contribuinte, dele exigindo o seu cumprimento. Diz-se, então, que o crédito ganha exigibilidade, no sentido de o Fisco poder agir perante o contribuinte exigindo-lhe o pagamento.

Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa, de maneira a produzir o título executivo extrajudicial que lhe dará exequibilidade: a certidão de dívida ativa.

O interesse na exequibilidade do crédito tributário é o grande motivador e formalizador normativo que cria um patamar de valores dos quais são identificados e simbolizados pela legislação, para que se possa aplicar o princípio da insignificância.

No âmbito da União, a propositura da ação de execução fiscal é dispensada quando o valor sonogado, com todos os seus acréscimos, não suplanta atualmente a importância de R\$ 20 mil, parâmetro estabelecido em ato normativo infralegal¹¹⁵.

Assim é que, cabe concluir, inicialmente, que em se tratando de tributo do qual seja sujeito passivo a União, a incidência do princípio da insignificância, em face do crime de sonegação fiscal, ocorrerá sempre que o valor do tributo, com seus acessórios, inclusive eventual penalidade pecuniária administrativa, apurado na data do lançamento, não for

¹¹³ MAÑAS, Carlos Vico. **O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 81.

¹¹⁴ BRASIL. STF. HC 111016/ MG, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 12-06-2012, publicado em 16-10-2013; BRASIL. STF. HC 109134/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13-09-2011, publicado em 01-03-2012.

¹¹⁵ Importante destacar que estes valores são alterados ao longo do tempo: a Medida Provisória n. 1.561/1996, estabelecia o valor de R\$ 1 mil para o arquivamento dos autos de execuções fiscais de créditos inscritos como dívida ativa da União pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Após sucessivas reedições, esta medida provisória foi convertida na Lei n. 9.469/1997. Em seguida, foi editada a Medida Provisória n. 1.142/1995, que estabeleceu o valor em mil UFIRs (unidades fiscais de referência), tendo sido, posteriormente substituída pela Medida Provisória n. 1.973-63 de 2000, que alterou para R\$ 2.500. Este valor persistiu até a Medida Provisória n. 2.176-79, de 2001, a qual foi convertida na Lei n. 10.522/2002. Depois a quantia foi alterada para R\$ 10 mil, através da Lei n. 11.033/2004. Atualmente vige a Medida Provisória n. 881, de 30 de abril de 2019, que estabeleceu que o valor será aquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, valor este igual aquele estabelecido através das portarias n. 75 e n. 130 editadas pelo Ministério da Fazenda, que preveem o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional nos casos de valores iguais ou inferiores a R\$ 20 mil.

superior ao mínimo para ajuizamento de execução fiscal, hoje fixado, como dito em R\$ 20 mil. Já no âmbito dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios o valor mínimo pode variar, ou sequer existir previsão, sem que isso ofenda ao princípio da isonomia ou da igualdade.

Isso porque um valor havido por insignificante no âmbito da União – tanto que situado dentro do limite abaixo do qual é dispensado o ajuizamento da execução fiscal – pode não ser havido por insignificante se considerada a receita tributária de um Estado, do Distrito Federal ou de um Município.

Nessa perspectiva (R\$ 20 mil como valor máximo para incidir o princípio da insignificância no caso de crimes tributários federais e de descaminho), o STJ, em abril de 2018, no julgamento do Recurso Especial n. 1.688.878/SP, revisou o Tema 157¹¹⁶ firmando a seguinte tese:

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.

O STF já havia aderido ao parâmetro fixado pelas Portarias 75 e 130/MF. Entendeu que se a Fazenda Pública não tem interesse em cobrar a dívida tributária através de ação fiscal, porque ínfimo seu valor, igualmente deveria se posicionar a fim de não buscar a tutela penal do Estado em detrimento do seu devedor, pois o bem jurídico tutelado não foi lesionado, conforme se observa do acórdão abaixo:

Ementa: PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. REITERAÇÃO DA CONDUTA NÃO VERIFICADA NOS AUTOS. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Precedentes. II – A busca por procedimentos administrativos estranhos ao caso em concreto demanda o reexame de fatos e provas pelo Superior Tribunal de Justiça, o que é vedado em recurso especial, conforme disposto na Súmula 7 daquele Tribunal Superior. III – Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado. IV – Ordem concedida para trancar a ação penal ¹¹⁷.

¹¹⁶ Resp. n. 1.688.878/SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado pela 3ª Seção, publicado em 04-04-2018.

¹¹⁷ BRASIL. STF. HC 136843/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 08-08-2017, publicado em 10-10-2017. Também o HC 92438/ PR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19-08-2008, publicado em 19-12-2008.

Tal entendimento quanto aos crimes tributários pelos tribunais brasileiros encontra resistência e críticas da doutrina, diante da discrepância existente entre o tratamento dado aos crimes patrimoniais sem prejuízo e a sonegação fiscal, seja pela desproporção do valor considerado insignificante para esta espécie de delito quando comparado aos demais crimes patrimoniais, seja pelo fato da extinção da punibilidade pela restituição dos valores sonegados. Quando ao Estado basta restituir o valor sonegado para encerrar a persecução penal, sem estabelecer nenhum critério objetivo para limitar a concessão do benefício, verifica-se que o escopo primário da instituição de crimes fiscais radica na arrecadação tributária e não na reprovabilidade da conduta do agente ou na sua reestruturação moral e social, o que viola frontalmente os princípios norteadores do sistema penal¹¹⁸.

Por fim, importa mencionar que o princípio da insignificância também influencia o ofício legislativo, devendo limitar a discricionariedade na tipificação de condutas de ínfimo potencial ofensivo. Contudo, é no momento de se imputar a sanção, quando surgem peculiaridades na extensão dos efeitos do ato ilícito, que o princípio da insignificância exerce sua maior e mais nítida influência¹¹⁹.

3.2.2 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, em sua acepção técnica, é denominado de postulado normativo aplicativo. Para Humberto Ávila¹²⁰, diversamente dos princípios, **um postulado** não se volta imediatamente à regulação de condutas; consiste, antes, em uma norma que orienta o legislador e o aplicador da lei na solução de problemas com outras regras e princípios.

Embora não exista consenso na doutrina brasileira acerca da origem material deste postulado, atualmente considera-se tratar de consequência implícita ou subjacente ao devido processo legal¹²¹, cujo valor, na concreção dos direitos e garantias fundamentais¹²² e na

¹¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (*übermaßverbot*) à proibição de proteção deficiente (*untermaßverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. In: **Boletim da Faculdade de Direito**, v. LXXX, Coimbra, 2004, p. 303-345.

¹¹⁹ Importante destacar o entendimento de José Henrique Guaracy Rebêlo, para quem, quanto à abrangência do princípio da insignificância, tem-se que o mesmo deriva dos princípios da proporcionalidade, da equidade e, até mesmo, da isonomia. (REBÊLO, José Henrique Guaracy. **Princípio da insignificância**. Interpretação jurisprudencial. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 30).

¹²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 123.

¹²¹ BRASIL. Constituição Federal (1988), art. 5º, LIV.

¹²² Conforme Diogo Figueiredo Moreira Neto, “o princípio do devido processo legal está intimamente conectado ao princípio da proporcionalidade/razoabilidade. Afinal, é por meio dele que se pode aferir a razoabilidade/proporcionalidade dos comandos normativos emanados do Poder Público. Nesse cenário, o princípio do devido processo legal se destina a proteger valores e direitos fundamentais dos administrados, preservando, dentro da lógica do razoável, seu direito à propriedade e à liberdade, no momento da criação e aplicação de normas sancionatórias”. GARCIA, Flávio Amaral; MOREIRA NETO,

adequação das modalidades e intensidade da ingerência estatal sobre as liberdades individuais, revela-se inestimável. Sua grande importância e prestígio é resultado de notável e paulatina evolução histórica¹²³, desde sempre invocado num sentido direito e restritivo às potestades repressoras do Estado.

Outra parte da doutrina compreende que o verdadeiro *status* da proporcionalidade na ordem constitucional brasileira está no próprio conceito de Estado Democrático de Direito, e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade da Constituição.

Embora se afirme a origem penal do princípio que exige correlação lógica – ou proporcional – entre o ilícito e sua respectiva sanção, a extensão de sua eficácia a outros ramos do direito, nos quais manifesta-se a potestade punitiva, é amplamente reconhecida.

Assim, o postulado da proporcionalidade, em seu sentido mais amplo, se projeta a todo e qualquer ramo do direito, e se consagra como princípio geral do ordenamento jurídico com a finalidade de limitar, em qualquer âmbito – e especialmente naqueles que se vinculam ao exercício de direitos fundamentais –, a discricionariedade no exercício estatal não só da atividade repressiva, mas no controle de toda atuação estatal. Considera-se como imprescindível método de sopesamento e balanceamento na interpretação, integração e

Diogo de Figueiredo. A principiologia no direito administrativo sancionador. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 11, n. 43, p. 9-28, out.-dez. 2013, p. 6.

¹²³ Historicamente, tem-se no Código de Hamurabi, a primeira concepção de obediência à proporcionalidade entre delito e a pena, ao preconizar que a reprimenda deveria ser idêntica à lesão perpetrada, assentando a ideia em uma concepção qualitativa. Posteriormente, com a incriminação de novas condutas e a constatação da impossibilidade de fazer valer esta lógica, a proporcionalidade deixa de ser qualitativa e passa a ser quantitativa, isto é, a pena deve servir a que o réu sofra tanto quanto a vítima, e não como a vítima. Até o advento da revolução burguesa, na França, a Europa vivia sob a égide do Antigo Regime que, na política, caracterizou-se pela primazia do absolutismo monárquico, onde o fundamento de legitimação do poder de punir centrava-se na própria autoridade do monarca. Esta a razão pela qual os atos considerados mais graves, neste período histórico, dizem respeito, justamente, a condutas contrárias ao poder real, ou à pessoa do Rei. A estas estavam reservadas as sanções mais cruéis, cujo objetivo, para além de punir, era exemplificar. Punia-se com rigor excessivo para que os demais súditos não ousassem seguir o exemplo. O arbítrio até então reinante na esfera política começa a ceder espaço com o advento das ideias sufragadas pelos pensadores iluministas. Na seara das ciências criminais, as teses sustentadas pelos pensadores iluministas caminharam no sentido da humanização da intervenção penal que deveria obedecer a critérios de racionalidade. Importa ressaltar que no campo estritamente político, os pensadores iluministas se insurgiam contra o poder absoluto do monarca. Ora, sendo o direito penal o meio pelo qual o poder público exerce a violência, legitimamente monopolizada pelo Estado, a limitação do poder do monarca relaciona-se, intimamente, com os freios à persecução criminal. Nesta senda, sobressai-se em importância, além da obra de célebres autores, como Rousseau e Montesquieu, o opúsculo “Dos delitos e das penas”, de Cesare de Bonesana, o Marquês de Beccaria. A par de uma série de limitações ao poder punitivo, preconizada por Beccaria, destaca-se, também, a ideia de proporcionalidade. A vitória do ideal liberal iluminista, como mencionado, acarreta a consagração dos valores atinentes à humanização da intervenção penal, com a consequente proscrição da barbárie estatal, até então em vigor. Relevante destacar que esta humanização das sanções penais trouxe consigo o reforço à noção de proporcionalidade (em sua vertente necessidade), plasmada no art. VIII da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “a lei apenas deve cominar penas estrita e evidentemente necessárias, e ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito, e aplicada em observância à lei”. Importa enfatizar que, os ideais que orientaram a eclosão da Revolução constituem, ainda hoje, paradigma observado pelas legislações de todo o mundo ocidental. Ao contrapor o poder absoluto do Estado, importava, aos expoentes do movimento revolucionário, criar mecanismos de defesa do cidadão – e não mais o súdito, eis que, agora, titular de direitos – contra o arbítrio estatal. Assim surgem os chamados direitos de primeira geração – ou dimensão como prefere parcela da doutrina –, direitos civis e políticos. É certo que, posteriormente, surgem novas demandas e, portanto, novas lutas pela conquista de direitos, tais como os direitos econômicos, sociais e culturais, além dos direitos às gerações futuras, relativos à paz, informação, etc. Contudo, no que importa, isto é, temas afetos à legitimação e limitação do poder de punir do Estado, não se pode perder de vista que este momento histórico, o advento dos chamados direitos de defesa, constitui a consagração de uma barreira intransponível para a persecução criminal.

aplicação de outros princípios e direitos fundamentais, de um ou mais sujeitos, eventualmente colidentes. Serve, assim, a proporcionalidade, como importante crivo instrumental voltado à concreção conciliatória de valores, princípios, direitos e liberdades, prestando-se a verificar a possibilidade jurídica da prevalência de quaisquer medidas limitativas ou restritivas ao exercício de direitos e liberdades.

A proporcionalidade é o postulado que introduz em qualquer ramo do direito uma premissa de justiça. É nele que devem ser encontradas as balizas e os métodos equânimes e uniformizantes, destinados justamente a evitar distorções, excessos e incongruências na aplicação das normas¹²⁴. Ele se espraia como limite à atividade legiferante do Estado^{125 126 127}, à atividade punitiva *in concreto*¹²⁸ e no controle da constitucionalidade das leis¹²⁹.

O postulado da proporcionalidade também exerce importante influência, como instrumento de controle, em relação às sanções estritamente fiscais. É o que explica Helenilson Pontes: “a imposição de penalidades tributárias, seja na definição abstrata dos textos normativos, seja na formulação *in concreto* da norma jurídica sancionatória, encontra substancial limite no princípio da proporcionalidade”¹³⁰.

O princípio da proporcionalidade é decomposto em três diferentes comandos balizadores, cuja simultânea submissão é imprescindível à sua fiel observância: (i) adequação, a verificação se a medida atende ao resultado pretendido, à finalidade almejada. Nesse sentido, deve-se analisar se o tipo penal elegeu condutas aptas a lesionar, ou ao menos colocar em risco, o bem jurídico protegido, caso em que se tratará de medida adequada a sua proteção; (ii) necessidade, o qual pressupõe uma análise sobre a verificação do excesso da medida e da eventual existência de meios alternativos igualmente aptos a atingir aquela

¹²⁴ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. **O princípio da proporcionalidade no direito penal**. São Paulo: RT, 2003, p. 126-127.

¹²⁵ Esse é o entendimento do STF. Conforme trecho da ementa do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 200844/PR: “O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais”. BRASIL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 200844/PR. Segunda Turma, Min. Rel. Celso de Mello, publicado em 16-08-2002.

¹²⁶ Deve-se buscar limites à atividade legislativa a fim de evitar um sistema punitivo descontrolado, pela criação de múltiplos tipos sancionadores para tutelar um só fato, contraditórios, com quantificação de penas díspares, severas ou rígidas demais, com ofensa aos direitos humanos, embora possa estar em posição de simetria na perspectiva da tutela do bem jurídico. Como afirma Fábio Medina Osório, “as comparações e a inserção dessas figuras ilícitas no ordenamento jurídico, dentro de uma visão sistêmica, racional e vinculada aos valores constitucionais, é decorrência lógica do Estado Democrático de Direito, da proporcionalidade e do devido processo legal, instrumentos de limitação do poder punitivo estatal”. OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 186.

¹²⁷ Exige-se coerência e unidade de critérios, com obediência à segurança jurídica, de parte do Estado, quando pretende selecionar comportamentos proibidos e castigá-los.

¹²⁸ Na dosimetria da sanção, ou aplicação do ilícito quando sobre o mesmo fato existir mais de uma previsão normativa ligados ao mesmo bem jurídico.

¹²⁹ Cumprir a Constituição, interpretando as normas constitucionais e legais em conformidade com os superiores valores do ordenamento constitucional, de acordo com critérios de razoabilidade e de prudência.

¹³⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

mesma finalidade, pela qual a sanção deverá ser absolutamente indispensável ao atendimento dos interesses ou à concretização dos valores que a justificam; e (iii) a proporcionalidade em sentido estrito, entendida como a verificação sobre os custos e benefícios da medida restritiva imposta, na medida em que, visando alcançar uma finalidade desejável, não pode a potestade sancionadora do Estado atropelar a eficácia de direitos e garantias individuais, aniquilando outros valores também albergados pelo ordenamento jurídico. Pondera-se se as vantagens oriundas da promoção do fim são mais vantajosas do que as restrições causadas pela adoção do meio. Na síntese de Eduardo Bottallo, a *justa medida* “persegue o necessário equilíbrio entre o interesse do Estado em atingir o fim desejado e as eventuais adversidades geradas para chegar a esta meta”¹³¹.

O teste da necessidade envolve duas etapas de investigação: o *exame da igualdade de adequação dos meios*, através do qual se verifica se os meios alternativos promovem igualmente o fim, e o *exame do meio menos restritivo*, pelo qual se verifica se os meios alternativos identificados restringem em menor medida os direitos fundamentais envolvidos.

Paulo Roberto Coimbra Silva faz importante consideração sobre o poder estatal identificar os limites à imposição de sanções, provindos da incidência do postulado da proporcionalidade:

[...] o juízo de sua proporcionalidade há de abranger, de uma só vez, todas as sanções pretensamente cabíveis, cuja soma há de se revelar adequada, necessária e pertinente. Em outras palavras, na verificação da proporcionalidade, deve o intérprete-aplicador levar em consideração todo o conjunto de sanções em tese incidentes sobre o ato ilícito, como recomendado pela Corte Constitucional francesa ao decidir que “*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*”, não podendo prevalecer sob o pálio da suposta – e já superada – autonomia das instâncias punitivas a independente dosimetria das sanções tributárias e penais eventualmente cabíveis, como se cada uma delas fosse a única a infligir o infrator. Nesse particular, exsurge importante ponto de contato entre o princípio da proporcionalidade e os princípios do *ne bis in idem* e da independência de instâncias¹³².

Assim, necessário examinar como a proporcionalidade fundamenta e estrutura a vedação de duplo sancionamento sobre fatos idênticos entre as áreas penal e administrativa tributária, especificamente quanto ao crime de sonegação fiscal, tipificado nos incisos I ou IV, do art. 1º, da Lei n. 8.137/1990 e a penalidade pecuniária prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996 e no art. 4º, II, da Lei n. 8.218/1991. Para tanto, observa-se-ão as três sub-regras acima especificadas: adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*, nesta ordem,

¹³¹ BOTTALLO, Eduardo. Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária. In: **Grandes questões atuais do direito tributário**, v. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 60.

¹³² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 314.

já que como explicado por Virgílio Afonso da Silva¹³³, existe uma relação de subsidiariedade entre elas.

Importante relembrar, conforme visto em tópico adequado, que as sanções previstas para o crime de sonegação fiscal e aquelas de cunho pecuniário aplicadas pela Fazenda Pública tutelam o mesmo bem jurídico, que é a arrecadação tributária e possuem finalidades idênticas: punitiva e preventiva.

Quanto ao juízo de adequação, que consiste em mensurar a capacidade de proteção do bem jurídico pela norma, a imposição de sanção administrativa e penal, sobre o mesmo fato, não viola este comando integrante do princípio da proporcionalidade, observada a finalidade preventiva das sanções, não obstante, ensejar decisões contraditórias, conforme apontado no item 3.1.

Em relação ao teste da necessidade, que diz respeito à verificação do excesso da medida e da eventual existência de meios alternativos igualmente aptos a atingir a mesma finalidade, impondo a escolha menos gravosa aos interesses privados, verifica-se que a dupla punição (pena privativa de liberdade e multa, na esfera penal e multa qualificada na área administrativa) ao mesmo indivíduo, pelo mesmo fato, não passa, especialmente ante a escolha legislativa pela extinção da punibilidade pelo pagamento. Assim, a sanção penal está sendo utilizada apenas como ameaça ao não pagamento, quando deveria ser imprescindível para atingir as finalidades de prevenção e de retribuição. Sabe-se que, pelo princípio da subsidiariedade próprio do direito penal, deve-se buscar o maior bem social com o mínimo sofrimento necessário para o infrator da norma, apenas legitimando-se a aplicação da norma criminal quando os demais meios disponíveis de controle social já houverem sido empregados sem êxito na proteção do bem jurídico.

Finalmente, quanto ao exame de proporcionalidade em sentido estrito, em que se deve verificar se a intervenção penal é realmente imprescindível, e se as vantagens oriundas da promoção do fim são mais vantajosas do que as restrições causadas pela adoção do meio, é possível dizer que, o legislador, tendo em vista o bem tutelado em ambos os casos – a arrecadação tributária –, deverá sopesar qual das sanções traz maior vantagem.

E, conforme mencionado, o aplicador da norma, seja ele o juiz ou o administrador, deverá sempre avaliar se as penas ambicionadas pelo legislador não redundarão, na soma total, em resposta punitiva demasiada agressiva e desproporcional, dada a inadequação entre a intensidade da punição e a gravidade da conduta.

¹³³ SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, n. 798, 2002, p. 23-50, 2002.

O objetivo principal do presente trabalho é a expectativa de demonstrar que a cumulação de sanções tributárias de natureza punitiva decorrentes da prática de um mesmo fato que corresponda, simultaneamente, a crime tributário (mais especificamente ao crime de sonegação fiscal, tipificado no art. 1º da Lei n. 8.137/1990), e à infração tributária de matriz administrativa (denominada multa qualificada) pode violar o espectro de proteção do princípio do *ne bis in idem*. Com esse intuito, enfatizaremos o tema nos próximos capítulos, a fim de buscar subídios para, ao final, indicar soluções às situações de sobreposição de esfera de controle, com exacerbação punitiva pela aplicação de mais de uma sanção com fins semelhantes.

4 DESENVOLVIMENTO DO *NE BIS IN IDEM* À LUZ DA CUMULAÇÃO DE SANÇÕES PENAIS E ADMINISTRATIVAS

4.1 O princípio do *ne bis in idem*: contextualização inicial e o seu panorama no direito brasileiro

O *ne bis in idem* representa uma das mais importantes proteções do cidadão contra o *ius puniendi* do Estado. E apesar das diferenças em sua designação e das multiplicidades de formulações em seu conteúdo, poucos princípios estão tão arraigados nas tradições e consciência dos povos ocidentais como o *ne bis in idem*, consagrado em diversas ordens jurídicas, inclusive com dignidade constitucional. Dentre elas, citamos as de Portugal, (art. 29, 5), Estados Unidos (5ª Emenda), México (art. 23), Alemanha (artigo 103, 3º), Índia (art. 20, 2), Rússia (arr. 50, 1), Canadá (art. 11, h), Nova Zelândia (art. 26, 2)¹³⁴ e União Europeia (art. 50 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia)¹³⁵.

O *ne bis in idem* também tem amplo reconhecimento em numerosos instrumentos de direitos internacionais de promoção e desenvolvimento dos direitos humanos. É que, como destacado por António Alberto Monteiro Medina de Seíça, a natureza genuinamente garantista dessa interdição explica a razão de sua difusão normativa ter se voltado muito mais para os “instrumentos de *ius gentium* vocacionados para consagração e tutela dos direitos fundamentais”¹³⁶.

Daí as referências ao *ne bis in idem* no art. 20 do Estatuto do Tribunal Penal Internacional¹³⁷, as garantias previstas no art. 6º da Convenção Europeia dos Direitos do

¹³⁴ SEIÇA, António Alberto Monteiro Medina de. A aplicação do princípio *ne bis in idem* na União Europeia: aspectos de um processo ainda não transitado. In: COSTA ANDRADE *et al.* (org.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 935.

¹³⁵ “Art. 50. Direito a não ser julgado ou punido penalmente mais do que uma vez pelo mesmo delito. Ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União por sentença transitada em julgado, nos termos da lei”. EUROPA. Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf. Acesso em: 31 mar. 2019.

¹³⁶ SEIÇA, António Alberto Monteiro Medina de. A aplicação do princípio *ne bis in idem* na União Europeia: aspectos de um processo ainda não transitado. In: COSTA ANDRADE *et al.* (org.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 953.

¹³⁷ Nos termos do 20.1 do Estatuto de Roma, “salvo disposição contrária do presente Estatuto, nenhuma pessoa poderá ser julgada pelo Tribunal por atos constitutivos de crimes pelos quais este já a tenha condenado ou absolvido”. Elencam-se, ainda, outros instrumentos internacionais que mencionam o princípio do *ne bis in idem*, tais como o Estatuto do Tribunal Militar de Nuremberg (1945) e os Estatutos do Tribunal Penal Internacional para a antiga Iugoslávia (1993) e para a Rwanda (1994). Esse postulado também consta nas Regras Mínimas para o Tratamento de Presos – art. 30.1: “nenhum preso será punido senão de acordo com a lei ou regulamento, e nunca duas vezes pelo mesmo crime” – bem como na Convenção Internacional para a Repressão da Circulação e do Tráfico de Publicações Obscenas e da Convenção Única de Entorpecentes de 1961. Além disso, há referências ao princípio do *ne bis in idem* no art. 9º da Convenção Interamericana sobre Assistência Mútua em Matéria Penal e no art. VII, item 1, da Convenção Interamericana sobre o Cumprimento de Sentenças Penais no Exterior. Disponível em: <http://www.oas.org>. Acesso em: 13 set. 2018. Ver também: VAN BOCKEL, Bas. **The *ne bis in idem* principle in the EU law**. Alphen aan den Rijn: kluwer law international, 2010, p. 10; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. O princípio do *ne bis in idem* no direito penal internacional. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, ano 4, n. 4, 2003; ano 5, n. 5, 2004, p. 94-95.

Homem¹³⁸, como também no art. 4º do Protocolo 7 à Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, que a respeito do *ne bis in idem*, assim dispõe:

Direito a não ser julgado ou punido mais de uma vez.

1. Ninguém pode ser penalmente julgado ou punido pelas jurisdições do mesmo Estado por motivo de uma infração pela qual já foi absolvido ou condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal desse Estado¹³⁹.

Outro tratado internacional que prevê o *ne bis in idem* é o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos da Organização das Nações Unidas (ONU), incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto n. 592/1992¹⁴⁰, que dispõe, em seu art. 14, item 7, que “ninguém poderá ser processado ou punido por um delito pelo qual já foi absolvido ou condenado por sentença passada em julgado, em conformidade com a lei e os procedimentos penais de cada país”¹⁴¹.

Destaca-se, ainda, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, conhecida como Pacto de São José da Costa Rica, igualmente incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro em 06 de novembro de 1992 (Decreto n. 678/1992)¹⁴², e com reconhecimento da jurisdição obrigatória da Corte Interamericana de Direitos Humanos desde 10 de dezembro de 1998¹⁴³, que prevê em seu art. 8º, item 4: “o acusado absolvido por sentença passada em julgado não poderá ser submetido a novo processo pelos mesmos fatos”¹⁴⁴.

Vê-se, pois, que, a despeito da ausência de expressa previsão acerca do *ne bis in idem* na Constituição Federal de 1988, haja vista a incorporação do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos no direito interno, dúvida não há de que está vedada, no ordenamento jurídico brasileiro, a aplicação de mais de uma punição em relação a mesma situação fática; é proibido que o acusado seja

¹³⁸ “Art. 6º. Direito a um processo equitativo 1. Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de caráter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela [...]”. EUROPA. Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Disponível em: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹³⁹ EUROPA. Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Disponível em: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹⁴⁰ BRASIL. Decreto n. 592/1992, de 6 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹⁴¹ BRASIL. Decreto n. 592/1992, de 6 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹⁴² BRASIL. Decreto n. 678/1992, de 6 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹⁴³ BRASIL. Decreto n. 4462/2002, de 8 de novembro de 2002. Promulga a Declaração de Reconhecimento da Competência Obrigatória da Corte Interamericana de Direitos Humanos, sob reserva de reciprocidade, em consonância com o art. 62 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹⁴⁴ BRASIL. Decreto n. 678/1992, de 6 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

sancionado mais de uma vez, ainda que na interface entre o direito penal tributário e o direito tributário penal.

E dado o caráter de fundamentalidade do princípio do *ne bis in idem* no Estado brasileiro, evidenciado pela adesão e posterior incorporação ao direito interno dos dois instrumentos de direitos internacionais mencionados, entende-se que, em uma interpretação sistemática e teleológica, fundada nos termos do art. 5º, § 2º, da Constituição de 1988, há de se reconhecer o *status* de hierarquia constitucional a todos os tratados de direitos humanos, anteriores ou posteriores à inserção do § 3º do mesmo dispositivo normativo^{145 146}.

Com efeito, em razão de sua inclusão no “bloco de constitucionalidade”¹⁴⁷, goza o princípio do *ne bis in idem* de hierarquia jurídica constitucional, que tanto pode decorrer de normas formalmente constitucionais como advir de outras fontes ou ser complementado, sob uma ampla perspectiva de Constituição material, não consistindo a enumeração dos direitos fundamentais em algo taxativo¹⁴⁸. A proibição do *bis in idem* no Brasil ainda deve ser considerada com status de direito fundamental, porque o conceito de fundamentalidade pode advir de uma relação de “implicância”, que se dá quando um determinado direito tem origem na existência de um vínculo relacional entre dois ou mais direitos – um dos quais expressamente fundamental – ou de uma relação de “decorrência”, quando, por inferência dedutiva, um direito fundamental pode ser expresso por meio de uma relação de continência ou subordinação¹⁴⁹.

Além disso, conforme decidido pela Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH), no caso *Olmedo Bustos vs. Chile*, todas as normas nacionais, até mesmo aquelas decorrentes do constituinte originário, devem jungir-se às disposições da Convenção

¹⁴⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos humanos e direitos fundamentais: alguns apontamentos sobre as relações entre tratados internacionais e a Constituição, com ênfase no direito (e garantia) ao duplo grau de jurisdição em matéria criminal. In: GAUER, Ruth Maria Chittó. **Criminologia e sistemas jurídico-penais contemporâneos II**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010, p. 247. Disponível em: <http://www.pucrs.br/orgaos/edipucrs>. Acesso em: 31 maio 2019.

¹⁴⁶ A Constituição Federal, em seu art. 5º, dispõe: “[*Omissis*.] § 1º – As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. § 2º – Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 07 jun. 2019.

¹⁴⁷ Especificamente no sentido de que a incorporação do princípio do *ne bis in idem* ao ordenamento jurídico pátrio vem complementar o rol dos direitos e garantias individuais já previstos pela Constituição Federal, consultar, dentre outros: (BRASIL. STF. HC 86606, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 22-05-2007, Publicado em 02-08-2007; BRASIL. STF. HC 80263, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20 fev. 2003, publicado em 27-06-2003.

¹⁴⁸ Jorge Miranda indica que o modelo constitucional brasileiro, no tocante aos direitos fundamentais, é o de “cláusula aberta ou de não tipicidade”, não consistindo a enumeração dos direitos fundamentais em algo taxativo. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. t. IV. 3. ed. Coimbra: Coimbra, p. 162-163.

¹⁴⁹ 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**, ano 4, n. 16, jul.-set. 2005, p. 66.

Americana sobre Direitos Humanos¹⁵⁰ e não estão estas restritas à área criminal¹⁵¹.

No entanto, apesar de todos esses argumentos e não obstante a doutrina mais abalizada sobre o assunto posicionar-se no sentido da natureza constitucional¹⁵² ou até mesmo supranacional¹⁵³ dos documentos internacionais de direitos humanos quando incorporados ao direito interno, tem prevalecido no STF o entendimento de que os tratados de direitos humanos têm caráter supralegal – acima das leis ordinárias, mas abaixo da Constituição –, quando não aprovados pelo *quorum* qualificado previsto no art. 5º, § 3º, da Constituição Federal¹⁵⁴, o que é o caso do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos.

De qualquer forma, ainda que se acolhesse o posicionamento defendido pelo STF, o *status* normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil tornaria inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante¹⁵⁵.

Mas, conforme adiantado, transparece que o princípio do *ne bis in idem*, no direito brasileiro, possui *status* de norma fundamental, seja em face da incorporação do Pacto

¹⁵⁰ Ao julgar o caso *Olmedo Bustos vs. Chile*, a CIDH entendeu que a censura prévia ao filme “A Última Tentação de Cristo”, tendo por fundamento o disposto no art. 19 da Constituição do Chile, em sua redação original, violava a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, especificamente o direito à liberdade de expressão e consciência previsto nos arts. 12 e 13 do Pacto de San José. Além de reconhecer a violação a esse tratado, a Corte determinou que o Chile modificasse a sua Constituição, o que efetivamente ocorreu. RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 428.

¹⁵¹ Esse, inclusive, foi o posicionamento da Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH) que, apesar de não ter tratado do tema *bis in idem*, estendeu as garantias constantes do art. 8º da Convenção Americana de Direitos Humanos a todas as investigações e também a ilícitos de qualquer natureza, como reconhecido no caso “Panel Blanca” (Paniagua Morales e outros vs. Guatemala e no caso *Fondecchia e D’Amico vs. Argentina*. OEA. Corte Interamericana de Direitos Humanos. Caso “Panel Blanca” (Paniagua Morales e outros) vs. Guatemala. Sentença de 8 de março de 1998. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019. OEA. Corte Americana de Direitos Humanos. Caso *Fondecchia e D’Amico vs. Argentina*. Sentença de 29 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

¹⁵² TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 631; GOMES, Luiz Flávio; PIOVESAN, Flávia. **O sistema interamericano de proteção dos direitos humanos e o direito brasileiro**. São Paulo: RT, 2000, p. 160-161; MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional: tratados e direitos humanos fundamentais na ordem jurídica brasileira**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2001, p. 46.

¹⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 20.

¹⁵⁴ BRASIL. STF. RE 466343, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 03-12-2008, Publicado em 04-06-2009. Em sentido contrário, posicionou-se o Ministro Celso de Mello, que atribui hierarquia constitucional às convenções internacionais em matéria de direitos humanos, destacando a existência de três distintas situações relativas a esses tratados: “1) os tratados celebrados pelo Brasil (ou aos quais ele aderiu), e regularmente incorporados à ordem interna, em momento anterior ao da promulgação da CF/88, revestir-se-iam de índole constitucional, haja vista que formalmente recebidos nessa condição pelo § 2º do art. 5º da CF; 2) os que vierem a ser celebrados por nosso País (ou aos quais ele venha a aderir) em data posterior à da promulgação da EC 45/2004, para terem natureza constitucional, deverão observar o *iter* procedimental do § 3º do art. 5º da CF; 3) aqueles celebrados pelo Brasil (ou aos quais nosso País aderiu) entre a promulgação da CF/88 e a superveniência da EC 45/2004, assumiriam caráter materialmente constitucional [...]”. Ainda para o Ministro Celso de Mello, é necessário ser diferenciado, “para efeito de definição de sua posição hierárquica em face do ordenamento positivo interno, entre as convenções internacionais sobre direitos humanos (revestidas de ‘supralegalidade’, como sustenta o eminente Ministro Gilmar Mendes, ou impregnadas de natureza constitucional, como me inclino a reconhecer) e tratados internacionais sobre as demais matérias (compreendidos estes numa estrita perspectiva de paridade normativa com as leis ordinárias)”. BRASIL. STF. HC 87585, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 03-12-2008, publicado em 25-06-2009.

¹⁵⁵ BRASIL. STF. RE 466343, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, trechos do voto do Min. Gilmar Mendes, j. 03-12-2008, publicado em 04-06-2009.

Internacional sobre Direitos Civis e Políticos e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, seja diante de sua natureza materialmente constitucional, por preencher o catálogo de direitos fundamentais previstos no texto constitucional, seja ainda por ter sua *ratio* na unicidade da (re)ação punitiva do Estado, que seria decorrente do princípio da legalidade, do devido processo legal, da segurança jurídica, da proporcionalidade, dentre outros, conforme se verá a seguir.

4.2 O princípio do *ne bis in idem*: múltiplas fórmulas e dimensão evolutiva do seu escopo de proteção

O princípio do *ne bis in idem* é um dos conceitos jurídicos mais antigos¹⁵⁶ e, como referido, talvez um dos mais enraizados na história da civilização ocidental. Não há unanimidade de opiniões sobre a sua origem, tampouco a respeito de sua formulação original.

Para alguns, os primeiros registros acerca do *ne bis in idem* encontram-se no direito grego, em um discurso de Demóstenes contra Leptino, no ano 355 a.C., quando, em defesa de uma lei submetida à aprovação, que privava da isenção de tributos os herdeiros dos beneficiários originais, afirmou a proibição de que um mesmo homem fosse julgado mais de uma vez pelo mesmo assunto. Para Demóstenes, as leis não permitiriam acionar ou demandar duas vezes contra o mesmo pelos mesmos¹⁵⁷.

Entretanto, o pensamento mais difundido sobre a origem do *ne bis in idem* é o que vincula seu nascimento ao direito romano. A corrente mais tradicional relaciona o seu surgimento à consunção, no sentido de que, exercido um direito, já não seria mais possível o seu exercício, haja vista que restaria exaurido.

Como o direito romano foi construído sobre o sistema das *legis actiones*, assegurava-se que a “coisa” obtida por meio de um procedimento – seja de natureza civil ou de natureza criminal –, não poderia ser reclamada uma segunda vez, por restar “esgotada ou consumida”¹⁵⁸. Uma vez extinto esse processo, não seria possível o mesmo caso ser repetido. Conforme expressado na máxima *bis de eadem re ne sit action*, não se poderia ajuizar

¹⁵⁶ FRIEDLAND, M. L. **Double jeopardy**. Oxford: Oxford University Press, 1969, p. 3.

¹⁵⁷ MUNÓZ CLARES, José. *Ne bis in idem y derecho penal*: definición, patologia y contrarios. Murcia: DM, 2006, p. 41-42; SABOYA, Keity. *Ne bis in idem* em tempos de multiplicidades de sanções e de agências de controle punitivo. In: **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, v.1, n. 1, jul-dez. 2018. Em sentido semelhante de que a materialização da lógica que trata da proibição de renovação do que já foi decidido em norma jurídica e suas respectivas consequências ocorreu na civilização dos áticos, havendo registro, nesse sentido, pelo menos, a partir da reforma legislativa de Sólon (594 a.C.), ver: CORREIA, Eduardo Henrique da Silva. **A teoria do concurso em direito criminal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 301.

¹⁵⁸ LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. **Acumulación de sanciones penales y administrativas**: sentido y alcance del principio *ne bis in idem*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 452.

novamente uma ação que tivesse como objeto a mesma causa ou o mesmo evento já discutido em uma ação já extinta. Em outras palavras, *ne bis in idem*¹⁵⁹.

E sob a influência do *Corpus Iuris Civilis*, do imperador Justiniano, o princípio do *ne bis in idem* começou a ser aplicado com a mesma finalidade da exceção da coisa julgada – *exceptio rei iudicate* –, haja vista a presunção de que o primeiro julgamento falaria a verdade. Por isso, a máxima *res iudicata pro veritate habetur*¹⁶⁰.

Daí se explica o caráter marcadamente processual do *ne bis in idem* e o porquê, até hoje, da semelhança dos requisitos de sua aplicabilidade com os pressupostos da coisa julgada: identidade das partes, do pedido e dos fundamentos.

A partir do século XIII, o princípio denominado *double jeopardy* no direito da *common law*, em clara referência à expressão *ne bis in idem*, parece ter sido firmemente estabelecido na Inglaterra, onde passou a ser considerado “máxima universal do direito comum”¹⁶¹.

E em 1641, na América do Norte, já havia expressa referência ao *double jeopardy*, em Massachusetts, no *Bay Colony's Body of Liberties*. Porém o fato mais significativo no direito da *common law* foi o reconhecimento da cláusula do *double jeopardy*, em 1887, por meio da 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos da América, segundo a qual ninguém seria julgado duas vezes pela mesma ofensa: “[n]or shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb”¹⁶².

No direito da *civil law*, o princípio do *ne bis in idem* começa a ganhar destaque após o Iluminismo, e é alçado a nível constitucional na Constituição Francesa de 1791¹⁶³. Incorporado ao movimento europeu de codificação do século XIX, basicamente em seu caráter puramente processual, como decorrência da marcante tradição do direito romano na formação jurídica dos povos da Europa Continental, a proibição de incorrer em *bis in idem*

¹⁵⁹ LELIEUR, Juliette. Transnationalising *ne bis in idem*: how the rule of *ne bis in idem* reveals the principle of personal legal certainty, *Utrecht Law Rev.* 9, 2013. Disponível em: <http://www.utrechtlawreview.org>. Acesso em: 23 jun. 2019.

¹⁶⁰ Um exame pormenorizado das leis processuais penais francesas e alemãs mostra que, ainda hoje, no século XXI, os tribunais consideram o *ne bis in idem* como um mero efeito do que prescreve a máxima *res iudicata pro veritate habetur*. LELIEUR, Juliette. Transnationalising *ne bis in idem*: how the rule of *ne bis in idem* reveals the principle of personal legal certainty, *Utrecht Law Rev.* 9, 2013. Disponível em: <http://www.utrechtlawreview.org>. Acesso em: 23 jun. 2019. E a forte influência do sistema romano também se refletiu no ordenamento jurídico brasileiro, sendo corriqueira a vinculação da proibição do *bis in idem* à coisa julgada. Para saber mais sobre o tema: CRUZ, Rogério Schietti Machado. **A proibição de dupla persecução penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008; SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

¹⁶¹ TALMADGE, Philip A. **Double jeopardy**: the civil forfeiture debate. Disponível em: <https://digitalcommons.law.seattleu.edu>. Acesso em: 30 maio 2019; FRIEDLAND, M. L. **Double jeopardy**. Oxford: Oxford University Press, 1969, p. 5.

¹⁶² USA. Disponível em: http://www.senate.gov/civics/constitution_item. Acesso em: 13 jun. 2019. Tradução livre: “ninguém seria julgado duas vezes pela mesma ofensa”.

¹⁶³ O *Code des délits et des peines*, conhecido como o Código de Brumário, e o *Code d'Instruction Criminelle* de 1808, reconheceram expressamente o princípio do *ne bis in idem*. LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. **Acumulación de sanciones penales y administrativas**: sentido y alcance del principio *ne bis in idem*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 59.

alcançou uma ampla proteção nos marcos de convênios internacionais e nas constituições de muitos países, intensificando-se a partir da segunda metade do século XX.

Pode-se dizer, então, pela breve trilha histórica exposta acerca do *ne bis in idem*, que o seu *rationale* é múltiplo, fundando-se na proibição de renovar o que já foi decidido e na necessidade de limitar os poderes do Estado, estendendo-se, em seguida, para a *res iudicata*.

E, em uma perspectiva contemporânea, especialmente, após as duas grandes guerras, o *ne bis in idem*, considerado um direito fundamental regulado em âmbito nacional e internacional, revestido também de garantia processual, pode ser compreendido em três acepções: (a) proibição da duplicação de atuações procedimentais de natureza repressiva pelos mesmos fatos contra uma mesma pessoa; (b) cúmulo de qualificações jurídicas por uma única conduta e contra a mesma pessoa e (c) proibição do cúmulo de sanções pelos mesmos fatos e contra a mesma pessoa¹⁶⁴.

Quanto ao fundamento do princípio do *ne bis in idem*, apesar de não apresentar uniformidade, sendo poliédricos os contornos apresentados, entende-se que ele radica na unidade da ação repressiva do Estado, até como limitação ao poder punitivo estatal¹⁶⁵. Em sentido semelhante é o pensamento de León Villalba, ao afirmar que a *ratio* do *ne bis in idem* seria a segurança do cidadão de não ser sancionado mais de uma vez, como contenção do *ius puniendi*. Segundo ele, essa limitação se expressaria como proibição de arbitrariedade de atuação dos poderes públicos, corolário do princípio da legalidade, e seria centrada em uma tríplice garantia: de conhecimento e certeza do direito positivo; de confiança dos cidadãos no ordenamento jurídico e nas instituições públicas; além da previsibilidade das consequências jurídicas. Seria esse juízo de previsibilidade, segundo León Villalba, o que dotaria de pleno sentido a proibição de que uma mesma conduta viesse a ser sancionada de forma múltipla¹⁶⁶.

No que diz respeito ao sentido do *ne bis in idem*, pode ser traduzido na proibição de se ajuizar mais de um processo ou na proibição de mais de uma investigação pelos mesmos fatos (*nemo debet bis vexari pro una et eadem causa*), assim como na interdição de julgamento ou de consequências sancionatórias pelos mesmos fatos (*nemo debet bis puniri pro uno delicto*),

¹⁶⁴ 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. 2005. (Tese de doutoramento). Université Panthéon-Sorbonne, Paris, 2005, p. 21.

¹⁶⁵ Digno de nota é também o posicionamento de Carlos Eduardo Adriano Japiassú, para quem o fundamento do princípio do *ne bis in idem* reside na necessidade de segurança jurídica, assim como na ideia de que “a cada indivíduo será aplicada a sanção correspondente e suficiente para os seus atos (princípio da proporcionalidade)”. JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. O princípio do *ne bis in idem* no direito penal internacional. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, ano 4, n. 4, 2003; ano 5, n. 5, 2004, p. 95.

¹⁶⁶ LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. **Acumulación de sanciones penales y administrativas**: sentido y alcance del principio *ne bis in idem*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 404-406.

nominadas pela doutrina de vertente ou dimensão processual e material, respectivamente, do *ne bis in idem*¹⁶⁷.

No *nemo debet bis vexare pro una et eadem causa* ou *ne bis in idem* processual, o princípio é concebido numa visão mais alargada. É proibida a possibilidade de instauração, ou seja, de sobreposição de processos, assim como de julgamento de um segundo procedimento que tenha como objeto os mesmos fatos que já foram objeto de uma decisão final (*exhaustion of proceedings, res iudicata, Erledigungsprinzip*)¹⁶⁸.

Já em sua vertente material, o *nemo debet bis puniri pro uno delicto* pode ser entendido em uma concepção mais restrita, no sentido de se proibir uma dupla punição ou inadmissibilidade de cumulação de sanções de caráter repressivo pelos mesmos fatos. Basta, em regra, para alguns, que se proceda ao desconto da primeira punição na sanção imputada ulteriormente, de modo a não haver cumulação de penas (*taking in account, Anrechnungsprinzip*)¹⁶⁹. É nesse sentido material, do *ne bis in idem puniri*, que se centrará a análise da presente investigação.

Como tem aumentado cada vez mais os efeitos da expansão dos processos de criminalização das últimas décadas, com o uso recorrente do direito penal como *prima ratio* dos problemas e anseios sociais, é necessário entender o fenómeno conhecido como “administrativização do direito penal”¹⁷⁰, talvez um dos grandes responsáveis pelo incremento da fluidez entre o direito penal e o direito administrativo sancionador, acentuando algumas disfuncionalidades no exercício do *ius puniendi*.

Intensificaram-se as sobreposições típicas, por meio do alargamento e do entrelaçamento na produção de normas proibitivas de natureza penal e administrativa sancionadora, pela flexibilização, muitas vezes, no processo de imputação e sem qualquer justificativa quanto à escolha do regime jurídico adotado.

A aplicação cumulativa de medidas sancionatórias por diversas esferas administrativas e jurisdicionais também tem sido recorrente, não raramente de forma descoordenada e sem nenhuma integração. É o que ocorre, por exemplo, com a infração tributária qualificada, que

¹⁶⁷ VERVAELE, John. **El principio ne bis in idem en Europa**: el Tribunal de Justicia y los derechos fundamentales en el espacio judicial europeo. Disponível em: <http://www.igitur-archive.library.uu.nl>. Acesso em: 18 maio 2019. Bockel questiona se essas proibições seriam nuances do mesmo princípio, aspectos distintos ou proibições coincidentes. VAN BOCKEL, Bas. **The ne bis in idem principle in the EU law**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010, p. 33.

¹⁶⁸ SEIÇA, António Alberto Monteiro Medina de. A aplicação do princípio *ne bis in idem* na União Europeia: aspectos de um processo ainda não transitado. In: COSTA ANDRADE *et al.* (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 935.

¹⁶⁹ SEIÇA, António Alberto Monteiro Medina de. A aplicação do princípio *ne bis in idem* na União Europeia: aspectos de um processo ainda não transitado. In: COSTA ANDRADE *et al.* (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2009.

¹⁷⁰ Conferir, por todos: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **La expansión del derecho penal**: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001.

tem ensejado, quase “automaticamente”, representação fiscal para a apuração de crime contra a ordem tributária. É que o inadimplemento de tributo, por meio de fraude, implica não apenas o lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, mas também a responsabilização penal.

Por outro lado, conforme os termos acima, a natureza jurídica principialista do *ne bis in idem* outorga-lhe, segundo Teresa Bravo, “a ductilidade necessária a uma (potencial) aplicação a diversos ramos do ordenamento jurídico (administrativo-sancionatório e penal)” relativamente aos mesmos sujeitos e pelos mesmos fatos¹⁷¹.

Assim, dados os problemas da sobreposição normativa e da falta de unidade do exercício do poder de punir, consubstanciada na ausência de racionalidade do processo legislativo e de previsibilidade, entende-se por bem continuar o aprofundamento do tema identificando os critérios de aplicação do *ne bis in idem puniri*, ao menos para fazer valer o princípio da proporcionalidade¹⁷².

4.3 Critérios de aplicação do *ne bis in idem puniri*

A aplicação do princípio do *ne bis in idem puniri* exige a verificação de três condições: a identidade da pessoa punida, a identidade dos fatos objetos de julgamento (*factum*) e a duplicação dos fundamentos sancionatórios após a definitividade de uma das duas decisões.

4.3.1 A identidade da pessoa punida

O primeiro critério de aplicabilidade do princípio do *ne bis in idem* diz respeito ao sujeito passivo sobre quem recai a sanção cominada. A cominação cumulativa de sanções, uma à pessoa física que atua como representante ou órgão da pessoa jurídica e outra à própria

¹⁷¹ BRAVO, Teresa. *Ne bis in idem* as a defence right and a procedural safeguard in the EU. **New Journal of European Criminal Law**. v. 2. 2011, p. 393.

¹⁷² Para Regina Helena Lobo da Costa, no que concerne às searas penal e administrativa, “o fundamento mais firme e seguro para o reconhecimento do *ne bis in idem* reside no princípio da proporcionalidade”. “O princípio da proporcionalidade impõe que o Estado atue com moderação, sobretudo no campo punitivo. Por meio de seus subprincípios, indica que se deve adotar a solução mais idônea à finalidade, estritamente necessária a seu atingimento e cujos meios não se revelem desproporcionais ao atingimento do fim”. COSTA, Regina Helena Lobo da. **Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: *ne bis in idem*** como medida de política sancionadora integrada. 2013. 226f. Tese (Livre Docência em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 183. Ainda quanto à proporcionalidade, destaca-se que a Lei n. 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), em seu art. 22, § 3º, reza: “as sanções aplicadas ao agente [público] serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato”. BRASIL. Lei n. 13.655/2018, de 25 de abril de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Msg/VEP/VEP-212.htm. Acesso em: 01 jun. 2019.

pessoa jurídica, não tem sido considerado, em regra, violação ao princípio do *ne bis in idem*¹⁷³.

Mas a questão não é tão simplista assim, pois tudo perpassa pelo modelo de responsabilidade penal adotado quanto ao ente coletivo. No modelo de heterorresponsabilidade ou sistema vicarial, não há autonomia sancionadora entre a pessoa física e a pessoa jurídica, pois esta unicamente responde por determinada conduta ilícita por meio da extensão da culpabilidade da pessoa física¹⁷⁴. Em razão dessa dependência da conduta de uma pessoa individual, diz-se que há uma transmissibilidade da pena da pessoa física à pessoa coletiva, sustentando-se a responsabilidade da pessoa jurídica em um ato de outrem, numa espécie de culpabilidade por ricochete. Por isso, nesse modelo de responsabilidade penal, é possível a imposição cumulativa de sanções à pessoa jurídica e à pessoa física, pelos mesmos atos. Mas quando a sanção aplicada ao representante da empresa é fundada em atos que não extrapolem os limites de seu mandato, é possível a ocorrência, nesse caso, de ofensa ao *ne bis in idem*¹⁷⁵.

No modelo de autorresponsabilidade ou modelo de responsabilidade própria da pessoa jurídica, a atribuição da responsabilidade penal se dá por uma conduta realizada pela própria pessoa coletiva, concebida autonomamente, fundada em uma culpabilidade por fato próprio, razão pela qual não se costuma falar em violação ao princípio do *ne bis in idem* pela acumulação de sanções à pessoa física e à pessoa jurídica.

Tem prevalecido no Brasil o entendimento de que as pessoas jurídicas teriam uma culpabilidade própria, admitindo-se uma dupla imputação¹⁷⁶, apesar de não serem esses os termos da legislação dos crimes ambientais (Lei n 9.605, de 12 de fevereiro de 1998)¹⁷⁷.

Em estudo sobre o tema, Davi Tangerino defende a existência de uma “culpa da própria pessoa jurídica” por falhas ou defeitos da organização *interna corporis* de suas atividades. Isto porque, não sendo assim, sustentando-se a responsabilidade da pessoa jurídica em um ato de outrem, adota-se um modelo de responsabilidade objetiva¹⁷⁸.

¹⁷³ Nesse sentido: EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 20 de maio de 2014. Processo Pirttimäki vs. Finlândia (autos n. 3523211). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

¹⁷⁴ PÉREZ MANZANO, Mercedes. **La prohibición constitucional de incurrir en bis in idem**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 127.

¹⁷⁵ TANGERINO, Davi de Paiva Costa. Culpabilidade e a responsabilidade penal da pessoa jurídica. **Revista Logos Ciência & Tecnologia**, v. 3, n. 1, junho-diciembre, 2011, p. 186-202.

¹⁷⁶ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 548.181. Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 06-08-2013.

¹⁷⁷ BRASIL. Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 01 jun. 2019.

¹⁷⁸ “No campo da responsabilização penal da pessoa jurídica, porém, a responsabilidade objetiva acaba por renascer, na medida em que os aplicadores do Direito, ao encontrarem natural dificuldade em aplicar os institutos da teoria do delito, umbilicalmente ligados ao sujeito natural, às pessoas jurídicas, migram para um modelo privatista, mais adaptado aos entes morais [...]. Os modelos de culpabilidade própria da pessoa jurídica, além de mais compatíveis com as garantias constitucionais, revelaram-se, segundo Sieber, mais efetivos na prevenção de delitos, haja vista que estudos criminológicos constataram que o comportamento dos empregados é principalmente sensível à influência exercida pela própria empresa. Em

Mesmo não sendo objeto da presente investigação, não se poderia deixar de registrar a preocupação com a possibilidade de constantes violações ao *ne bis in idem*, quanto à identidade da pessoa punida, na aplicação da Lei Anticorrupção brasileira (Lei n. 12.846/2013).

Também sobre os aspectos da identidade da pessoa punida na dimensão do *ne bis in idem*, importante mencionar que a norma do art. 8º, n. 7, do Regime Geral das Infrações Tributárias em Portugal, que previa a “responsabilidade civil” solidária pelo pagamento de multas e coimas de quem colaborasse dolosamente na prática de infração tributária, foi declarada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, no seu Acórdão 001/2013, “quando aplicável a gerente de uma pessoa coletiva que foi igualmente condenado a título pessoal pela prática da mesma infração tributária”, por violação ao princípio do *ne bis in idem*.

[...]. Faz aqui sentido chamar à colação o princípio *ne bis in idem* consagrado no artigo 29º, n.º 5, da Constituição e que na sua dimensão de direito subjetivo fundamental proíbe que as normas penais possam sancionar substancialmente, de modo duplo, a mesma infração (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 244/99, 303/05, 356/06 e 319/12). [...] A transferência da responsabilidade penal da pessoa coletiva, por via da imposição da obrigação solidária, quando o responsável solidário é também condenado, a título individual, pela prática da infração, corresponde à atribuição de diferentes consequências sancionatórias relativamente ao mesmo facto ilícito, e é esta caracterização jurídica que adquire autonomia e prevalência sobre a possível violação do disposto no artigo 30º, n.º 3, da Constituição. [...]. Se se conclui, no entanto, que a responsabilidade sancionatória decorrente dessa disposição está interdita por implicar uma dupla valoração do mesmo facto para efeitos penais, fica naturalmente prejudicada a questão de saber se esta segunda sanção respeita o princípio da culpa ou se se adequa à natureza e gravidade da infração quando praticada pelo agente a título individual. [...]. Pelo exposto, decide-se: a) julgar inconstitucional, por violação do disposto no artigo 29º, n.º 5, da Constituição, a norma do artigo 8º, n.º 7, do Regime Geral das Infrações Tributárias quando aplicável a gerente de uma pessoa coletiva que foi igualmente condenado a título pessoal pela prática da mesma infração tributária ¹⁷⁹.

Dando continuidade ao tema da identidade da pessoa punida como pressuposto de aplicabilidade do *ne bis in idem* ou, ao menos, como critério de interseção entre as consequências jurídico-repressivas aplicadas pela prática de uma singularidade fática, merece destaque o julgamento do Tribunal Supremo da Espanha, nos autos da STS 5794/2015¹⁸⁰ e da STS 1141/2019 ¹⁸¹.

um estudo empírico comparativo, descobriu-se que o cometimento de crimes é consideravelmente menor nas empresas onde existem regras éticas e programas de *compliance*”. TANGERINO, Davi de Paiva Costa. A responsabilidade penal da pessoa jurídica para além da velha questão de sua constitucionalidade. **Boletim IBCCrim** n. 214, set. 2010.

¹⁷⁹ PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão n. 1/2013. Processo n. 373/2012. 3ª Secção. Rel. Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130001.html>. Acesso em: 15 jun. 2019.

¹⁸⁰ ESPANHA. Tribunal Supremo. STS 5794 de 15 de diciembre de 2015. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹⁸¹ ESPANHA. Tribunal Supremo. STS 1141 de 06 de marzo de 2019. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

Tratavam os autos da STS 5794/2015 de um acidente de trabalho que motivou a abertura de um procedimento penal e de um procedimento administrativo sancionador, ambos originados dos mesmos fatos. Por haver conexão direta entre o procedimento penal e o procedimento administrativo sancionador, este foi suspenso enquanto tramitava o processo penal, que finalizou por sentença condenatória definitiva.

Como ressaltado pelo Tribunal Supremo, para fazer valer a primazia da ordem penal, e até mesmo a coerência entre os julgados, não se haveria de permitir que, pela *divergência subjetiva*, impusessem-se sanções administrativas à empresa em procedimento administrativo sancionador, apesar de sentença penal de condenação do diretor pelo mesmo evento. É que quando a Administração suspendeu o procedimento administrativo sancionador e a fluência do prazo prescricional, para entender-se como válidos esses efeitos, também haveria de considerar válida a interdição operada pelo *ne bis in idem*, no sentido de não se poder retomar procedimento administrativo, quando sobrevém sentença condenatória.

Assim é que, *in casu*, posicionou-se o Tribunal Supremo, pela desnecessidade de uma total identidade subjetiva. Reconheceu-se, portanto, a incidência do princípio do *ne bis in idem*, ainda que, no caso criminal, tenha sido sancionado o diretor da empresa e, no procedimento administrativo, tenha sido sancionada a empresa. Conforme o julgado, não seria admissível que, a despeito da divergência subjetiva, fosse operado um dos efeitos do *ne bis in idem*, permitindo-se a suspensão do procedimento administrativo e a interrupção da prescrição, sem permitir o efeito da interdição da imposição de sanção administrativa após sentença condenatória pelos mesmos fatos.

De maneira semelhante, na STS 1141/2019¹⁸², o Tribunal Supremo principia por corroborar a doutrina contida na STS 5794/2015¹⁸³, que declarou o “princípio de supremacia da ordem penal”, em razão da interdição de imposição de dupla sanção pelos mesmos fatos.

Na decisão da STS 1141/2019, o Tribunal Supremo reconheceu erro na sentença recorrida, ao admitir a duplicidade de sanções, estimando a inexistência de identidades de sujeitos, fato e fundamento. Isso porque, como para a suspensão do procedimento administrativo, o juízo valorativo absteve-se tão somente à existência de uma conexão direta entre as autuações administrativas e as penais, que têm preferência e obrigam a suspender o procedimento administrativo, não se poderia, posteriormente, com o trânsito em julgado de

¹⁸² ESPANHA. Tribunal Supremo. STS 1141 de 06 de marzo de 2019. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹⁸³ ESPANHA. Tribunal Supremo. STS 5794 de 15 de diciembre de 2015. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

sentença condenatória, retomar-se o procedimento administrativo, inclusive com imposição de sanção à pessoa jurídica por “divergência subjetiva”¹⁸⁴.

Reafirmando o posicionamento tomado na STS 5794/ 2015, o Tribunal Supremo, no julgamento da STS 1141/2019, declarou que, em se aceitando como válida a paralisação do procedimento administrativo, porque se operaria hipótese de proibição de duplicidade sancionadora, não se há como admitir, em seguida, a possibilidade de aplicação de sanção administrativa, a despeito do trânsito em julgado de sentença condenatória pelos mesmos fatos.

Entende-se, de qualquer forma, que, ainda que essa aplicação cumulativa de sanções não conflite frontalmente com o espectro protetivo do princípio do *ne bis in idem*, na fixação da pena a ser aplicada à pessoa física, devem ser consideradas as sanções aplicadas à pessoa jurídica.

Por isso é que, em estudos sobre o princípio do *ne bis in idem*, o Instituto Max-Planck de Direito Penal Estrangeiro e Internacional, na Proposta de Freiburg, recomendou, como *standard* mínimo de proteção ao princípio da proporcionalidade, a aplicação do princípio do desconto na acumulação das sanções impostas à pessoa jurídica e à pessoa física pelos mesmos fatos¹⁸⁵.

4.3.2 A identidade dos fatos objetos de julgamento (*factum*)

No que diz respeito ao segundo critério de aplicabilidade do princípio do *ne bis in idem*, a expressão “identidade de fatos” ou “mesmos fatos” relaciona-se aos elementos nucleares de determinado comportamento imputado ao indivíduo, que se consubstancia na existência de um conjunto de fatos indissociavelmente ligados entre si ou do interesse jurídico eventualmente protegido¹⁸⁶.

¹⁸⁴ ESPANHA. Tribunal Supremo. STS 1141 de 06 de marzo de 2019. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹⁸⁵ BIEHLER, Anke; KNIEBÜHLER, Roland; LELIEUR-FISCHER, Juliette; ESTEIN, Sibyl. **Freiburg proposal on concurrent jurisdictions and the prohibition of multiple prosecutions in the European Union**. Freiburg im Breisgau: Iuscrim, 2003, p. 35-36. Ressalte-se que o princípio do desconto e o princípio do *ne bis in idem* são conceitualmente distintos, não obstante serem manifestações de imperativos gerais de justiça nos procedimentos repressivos. Pelo princípio do desconto, quando não integralizados os critérios de aplicabilidade do princípio do *ne bis in idem*, mas presentes uma singularidade fática, recomenda-se que se proceda a uma compensação, na segunda sanção, como forma de mitigar os efeitos do *bis* punitivo.

¹⁸⁶ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Seção), de 28 de setembro de 2006. Jean Leon Van Straaten contra Staat der Nederlanden e Itália (processo C-150/05). Coletânea da jurisprudência 2006, p. I-09327. Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 05 jun. 2019.

Conforme afirmou Gomez Orbaneja, “basta que haja uma porção comum no acontecer histórico dos objetos comparados”¹⁸⁷, sendo irrelevantes, por exemplo, na construção do conceito de “mesmos fatos”, as circunstâncias de que em uma das infrações exija a ocorrência de dano e na outra apenas de perigo, assim como haja na realização de tipo delitivo na qualidade de autor, coautor ou partícipe.

Também é indiferente, para incidência do princípio do *ne bis in idem*, a mudança de alguns elementos objetivos ou subjetivos do tipo (dolo e culpa)¹⁸⁸, do resultado do delito (consumado e tentado), do modo de execução do delito ou do valor do objeto material da infração¹⁸⁹, dentre outras hipóteses, por não provocar ruptura da identidade nuclear do comportamento pelo qual o acusado já tenha sido processado, julgado e/ou condenado.

Como decidido pela Corte Europeia de Direitos Humanos (CEDH), há de prevalecer a identidade material dos fatos e não a identidade legal da infração, sendo irrelevante, para fins de aplicação do princípio do *ne bis in idem*, a qualificação jurídica desses fatos, a sua natureza procedimental (administrativa/penal) e a eventual divergência ou univocidade quanto à gravidade legal em jogo¹⁹⁰.

Em resumo, para incidência do princípio do *ne bis in idem*, por identidade dos fatos objetos de julgamento (*idem*), deve se entender os fatos materiais considerados no primeiro julgamento, não em sua “mirada” normativa, compreendendo-se *factum* como um conjunto de fatos indissociavelmente ligado no tempo e no espaço, de forma material ou substancial – em uma visão naturalística-ontológica¹⁹¹.

Até porque se um dos *rationale* do *ne bis in idem* funda-se na proibição de renovar o que já foi decidido, após o caráter de definitivo da primeira decisão dos fatos trazidos a juízo ou à autoridade administrativa, esgotaria-se a possibilidade de conhecer essa matéria, além de materializar-se a impossibilidade de um outro tribunal ou de uma outra autoridade

¹⁸⁷ GOMEZ ORBANEJA, Emilio; HERCE QUEMADA, Vicente. **Derecho procesal penal**. 10. ed. Madrid: Artes y Graficas Ediciones, 1986, p. 292.

¹⁸⁸ Como já dizia Leone, limitada a noção de “fato” a uma só conduta, é evidente que a mutação do elemento psicológico não provoca fragmentação na identidade do fato: “quem foi absolvido da imputação de um delito doloso, não pode ser chamado a responder pelo mesmo fato a título de delito culposo ou de delito caracterizado por dolo específico, e vice-versa”. LEONE, Giovanni. **Tratado de derecho procesal penal**. v. 3. Tradução por Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1968, p. 343- 344.

¹⁸⁹ “O trancamento [do inquérito] por atipicidade do fato, baseado na aplicação do princípio da insignificância, considerando um dado valor, que, posteriormente, se descobre equivocado, obsta a reabertura da ação e o oferecimento da denúncia”. BRASIL. STJ. RHC 18.099/SC, Sexta Turma, Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, j. 07-03-2006, publicado em 27-03-2006, p. 333.

¹⁹⁰ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2009. Processo de Sergey Zolotoukhine vs. Rússia (autos n. 14939/03). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 01 abr. 2019.

¹⁹¹ BRAVO, Teresa. *Ne bis in idem* as a defence right and a procedural safeguard in the EU. **New Journal of European Criminal Law**. v. 2, 2011.

administrativa pronunciar-se sobre os mesmos fatos, sob pena de violação ao *ne bis in idem*¹⁹².

Por isso defende-se a desconsideração da definição legal ou a tipificação atribuída pelo ordenamento jurídico ao conjunto de fatos, na delimitação do conceito de *factum*, para incidência do espectro protetivo do princípio do *ne bis in idem*, tampouco a consideração dos valores legais protegidos na legislação em que os fatos estão incluídos, mesmo que de forma sobreposta.

Quanto à temática de investigação, é impressionante a imbricação de esferas normativas e a respectiva associação entre o ilícito tributário e o ilícito penal. Como visto no capítulo 2, um mesmo indivíduo que, por exemplo, em contexto idêntico, delimitado espaço-temporalmente, visando reduzir fraudulentamente a base de cálculo do imposto de renda, insere elementos inexatos na declaração fiscal, nos termos da legislação em vigor, responderá pelo crime de sonegação fiscal, tipificado nos incisos I ou IV, do art. 1º, da Lei n. 8.137/1990 a depender do *modus operandi*, assim como por infrações tributárias não delituosas pelo descumprimento da mesma obrigação tributária. Destacam-se, dentre elas, a penalidade pecuniária prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996 e no art. 4º, II, da Lei n. 8.218/1991, o que não impede ainda, a aplicação em cúmulo com esta, da multa agravada.

Desse modo, não se duvida de que há ofensa ao *ne bis in idem* até pela literal sobreposição dos fatos objetos de julgamento (*factum*), quando se trata de pluralidade de respostas sancionatórias em caso de multa qualificada e o crime de sonegação fiscal, pela identidade dos fatos materiais, entendido como a existência de um conjunto de circunstâncias concretas homogêneas.

4.3.3 A duplicação dos fundamentos sancionatórios (*idem*) após a definitividade de uma das duas decisões

O terceiro critério para interdição do cúmulo de sanções pela incidência do *ne bis in idem puniri* diz respeito aos fundamentos das sanções impostas ao mesmo sujeito e pelos mesmos fatos.

Inicialmente, deve ser mencionado que, como não se está a analisar o *ne bis in idem* em sua vertente processual e sim em sua vertente material, o pressuposto de duplicação de processos como um dos requisitos de aplicabilidade do princípio do *ne bis in idem* não se

¹⁹² CUNHA, J. M. Damião da. **O caso julgado parcial** – questão da culpabilidade e questão da sanção num processo de estrutura acusatória. Porto: Publicações da Universidade Católica Portuguesa, 2002, p.157.

confunde com o conceito de trânsito em julgado, tampouco com o de coisa julgada ou procedimento definitivamente resolvido.

Porém, apesar de não ser objeto desta investigação, relevante registrar que a coisa julgada não corresponde à matriz fundamental do princípio do *ne bis in idem*.

Tanto é assim que, segundo Vânia Costa Ramos,

Enquanto esta tem apenas vocação para proteger a estabilidade de uma decisão, aquele protege a situação jurídica individual decorrente dessa decisão, evitando que a decisão de uma outra autoridade punitiva, em aplicação de regras ou pressupostos diferentes (e por isso, sem possibilidade de pôr em causa a palavra, a *juris dictio* da autoridade que se houvera já pronunciado), possa alterar a situação já definida¹⁹³.

Em sentido semelhante, Juliette Lelieur-Fischer afirma ter sido superada a noção tradicional limitada ao efeito preclusivo processual de respeito à coisa julgada. O princípio do *ne bis in idem* deve ser compreendido tendo como *ratio* a unicidade de ação repressiva estatal, centrado na simples constatação de que, a um ato delituoso, não pode ser dada mais do que uma resposta, até por valores como a coerência e a racionalidade do ordenamento jurídico, além da vedação à arbitrariedade e à ingerência do Estado, assegurando-se, ainda, proporcionalidade, dentre outros¹⁹⁴.

Quanto à duplicação dos fundamentos sancionatórios (*idem*), após a definitividade de uma das duas decisões, como fator impeditivo para a aplicabilidade de mais de uma sanção pelos mesmos fatos, a intervenção penal na seara tributária, especificamente quanto aos crimes tributários previstos na Lei n. 8.137/1990, corresponde à *técnica auxiliar de arrecadação*, sem qualquer conteúdo axiológico, como, inclusive, reconhecido no *leading case* constante do HC 81.611/DF, que posteriormente deu ensejo à Súmula Vinculante n. 24 do STF.

Para os tribunais brasileiros, não haveria nenhum fundamento ético na criminalização dos crimes tributários e sequer se haveria de falar na possibilidade de funções próprias das penas atribuídas a esses crimes. Isto porque, nessa seara, o interesse político-criminal escolhido pelo legislador brasileiro foi o da “solvibilidade da dívida fiscal”¹⁹⁵ – ou mais, diretamente, a escolha política foi de coação do contribuinte para cumprir suas obrigações mais rapidamente com o erário.

¹⁹³ RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Europeia*: contributo para a compreensão do fundamento valorativo e da vigência do princípio da União Europeia e para a interpretação da regra *ne bis in idem* constante do artigo 54º da Convenção de Aplicação do Acordo de Schengen. Coimbra: Coimbra, 2009, p. 82.

¹⁹⁴ 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. 2005. (Tese de doutoramento). Université Panthéon-Sorbonne (Paris I), Paris, 2005, p. 335.

¹⁹⁵ SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 126.

Tanto é assim que, independentemente de eventual desvalor da ação praticada pelo contribuinte, e até mesmo do resultado auferido pelo contribuinte ou do prejuízo causado ao erário, o pagamento do tributo devido e da respectiva multa qualificada opera como causa de exclusão da punibilidade, até porque o pagamento compreende uma causa de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional.

Talvez fundada nessa percepção, Geraldo Ataliba rechaçou a suposta distinção ontológica entre sanções decorrentes da prática de infração tributária e sanções decorrentes da prática de crime tributário:

Deveras o ilícito tributário é também penal, em alguns casos, definido discricionariamente pelo legislador. Porém, ontologicamente, os ilícitos não se distinguem. A distinção é dogmática, residindo unicamente nas sanções – consequências da não-prestação [...].

Daí, extrair a conclusão de que substancialmente são idênticas as sanções chamadas tributárias e as penais, não confundindo o jurista a natureza das normas, em função das denominações adotadas pelo legislador que não conseguirá jamais superar sua ‘identidade substancial’¹⁹⁶.

Conclui-se, pois, que a sanção pelo descumprimento de um dever jurídico prescrito em norma tributária tem o mesmo fundamento de uma sanção imposta pela supressão ou redução do cumprimento da obrigação de pagar tributo, mediante fraude, por exemplo. Tanto é assim que, no julgamento do inquérito 1.636-5, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, o STF reconheceu: “ontologicamente inexistente diferenciação entre a sanção penal tributária e aquela oriunda da condenação em um processo administrativo”¹⁹⁷, razão pela qual se entende pela duplicação dos fundamentos sancionatórios (*idem*), após a definitividade de uma das duas decisões.

¹⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e a exclusão de responsabilidade penal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 125, ano 32, 1995, p. 246-248.

¹⁹⁷ BRASIL. STF. Inquérito 1.636-5, Rel. Min. Ellen Gracie, publicado em 09-12-2005.

5 VEDAÇÃO DA CUMULAÇÃO DE SANÇÕES PUNITIVAS À LUZ DA EXPERIÊNCIA DO DIREITO INTERNACIONAL E DO DIREITO EXTERNO

5.1 A compreensão restritiva da proibição do *bis in idem* na jurisprudência da Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH)

Como visto, o *ne bis in idem*, ao longo de sua evolução, especialmente sob o aspecto normativo, foi sendo gradativamente incorporado em diversos instrumentos internacionais.

Como a Convenção Americana de Direitos Humanos é considerada o instrumento internacional de promoção e proteção dos direitos humanos mais importante do continente americano, e dada a sua integração ao direito interno brasileiro, entende-se pertinente tecer breves comentários sobre alguns casos nos quais a Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH)¹⁹⁸ enfrentou alegações de violação ao *ne bis in idem*, apesar de sua acanhada jurisprudência quanto à interpretação do sentido e do alcance desse princípio¹⁹⁹.

É que, analisando-se os casos contenciosos julgados pelo Sistema Interamericano de Direitos Humanos, percebe-se a incipiente dimensão protetiva do *ne bis in idem puniri*, que atua como diretriz do direito sancionador, ao assegurar que ninguém será punido duas vezes pelos mesmos fatos²⁰⁰. Como será visto adiante, os casos apreciados pela CIDH são mais direcionados ao exame do *ne bis in idem* em sua dimensão processual – o *nemo debet bis vexari* –, segundo o qual ninguém pode ser julgado duas vezes pelos mesmos fatos²⁰¹.

No julgamento do caso *Loayza Tamayo vs. Peru*²⁰², a CIDH afirmou que o princípio do *ne bis in idem* buscava proteger os direitos dos indivíduos processados por determinados

¹⁹⁸ Desde 10 de dezembro de 1998 que no Brasil há o reconhecimento da jurisdição obrigatória da Corte Interamericana de Direitos Humanos. BRASIL. Decreto n. 4462/2002, de 8 de novembro de 2002. Promulga a Declaração de Reconhecimento da Competência Obrigatória da Corte Interamericana de Direitos Humanos, sob reserva de reciprocidade, em consonância com o art. 62 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

¹⁹⁹ Como defendido por Leandro Días, a tese de Armin von Bogdandy sobre a audácia da Corte Americana de Direitos Humanos não se sustenta quanto ao *ne bis in idem*. “Pelo contrário, o último intérprete da Convenção Americana de Direitos Humanos tem demonstrado neste caso [“Mohamed”] uma timidez tão importante, que apenas poderia ser considerada como uma mostra da sua mesquinhez no momento de defender os direitos dos acusados num processo penal”. DÍAS, Leandro A. La timidez de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso “Mohamed v. Argentina”. In: **Revista de Derecho Penal y Procesal Penal**, Buenos Aires, 2014, fase. 3, p. 479.

²⁰⁰ CONWAY, G. *Ne bis in idem* in international law. **International Criminal Law Review**. The Netherlands. v. 3, n.3. 2003. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1161266>. Acesso em: 06 jun. 2019; VERVAELE, John.A.E. The transnational *ne bis in idem* principle in the EU. Mutual recognition and equivalent protection of human rights. **Utrecht Law Review**. v. 1. 2005. Disponível em: <http://www.utrechtlawreview.org/index.ph>. Acesso em: 06 jun. 2019.

²⁰¹ Com respeito a seu fundamento, permite-se distinguir uma dupla vertente da proibição do *bis in idem*: a material, que se refere à impossibilidade de punir duas vezes ou mais uma pessoa por um mesmo comportamento, independentemente de os castigos se imporem dentro do mesmo ordenamento [...] ou no seio de um único processo, e a vertente processual, que proíbe um novo julgamento sobre um fato a respeito do qual já houve uma decisão firme, condenatória ou de absolvição, protegendo a autoridade do caso julgado das decisões judiciais. QUERALT JIMÉNEZ, Argelia. **Los usos del Canon Europeo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**: una muestra del proceso de armonización europea en materia de derechos fundamentales. Disponível em: <http://e-spacio.uned.es>. Acesso em: 17 abr. 2019.

²⁰² OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Loayza Tamayo vs. Peru. Sentença de 17 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

fatos, visando assegurar-lhes que não voltassem a ser processados pelos mesmos fatos, contra acusado absolvido por sentença passada em julgado. Para a CIDH, diversamente das fórmulas utilizadas por outros instrumentos internacionais de proteção dos direitos humanos, “a Convenção Americana utiliza a expressão ‘mesmos fatos’”, que corresponde a um termo mais amplo do que a expressão “mesmo crime” ou “mesmo delito”, conforme observado em outros instrumentos internacionais de proteção e promoção de direitos humanos.

Nesse julgamento, a Corte concluiu que o Estado peruano havia violado a proibição do *bis in idem*, assegurado no art. 8.4 da Convenção Americana de Direitos Humanos. Isso porque Loayza Tamayo foi processada na Justiça Militar por delito de traição à pátria e, posteriormente, pela Justiça Comum pelo delito de terrorismo, estreitamente vinculado à acusação inicial, tanto fática como juridicamente. Os dois processos foram fundados, inclusive, na mesma peça policial.

Contudo, percebe-se que a CIDH poderia ter contribuído mais efetivamente para a densificação do *ne bis in idem*, ao aclarar, por exemplo, a percepção que se deve ter da expressão “mesmos fatos” (*idem facta*), que corresponde a um dos requisitos de aplicabilidade da garantia de proibição do *bis in idem*²⁰³.

Com efeito, no caso Cantoral Benavides *vs.* Peru²⁰⁴, a despeito da semelhança fática com o caso Loayza Tamayo *vs.* Peru – o demandante foi processado e absolvido no juízo militar pelo crime de traição à pátria, mas condenado na Justiça comum pelo crime de terrorismo. A CIDH não reconheceu a existência de ofensa ao art. 8.4 da Convenção, por entender que estaria subsumida à violação do art. 8.1 do mesmo instrumento normativo, qual seja, a garantia de julgamento por um juiz competente, independente e imparcial²⁰⁵.

Relevante registrar outra prática resistente observada nos julgamentos da CIDH, relativa à vinculação da garantia da proibição do *bis in idem* exclusivamente aos efeitos

²⁰³ “Ainda que reconhecida a natureza absolutória da decisão proferida pela Justiça Militar, caberia à Corte IDH precisar o sentido e o alcance da expressão “mesmo fato”, prevista pelo artigo 8.4 da Convenção Americana, justamente por constituir este o pressuposto da garantia do *ne bis in idem*. Esta questão, contudo, não foi enfrentada com profundidade. Ao contrário, o raciocínio trilhado pela maioria traz dúvidas quanto ao sentido que se pretendeu dar à expressão “fato”. Afinal, durante a motivação da decisão os juízes, além de contraporem os tipos penais abstratos, examinaram as imputações acusatórias deixando a impressão de que os fatores seriam idênticos ou ao menos equiparáveis”. MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; ZILLI, Marcos; MONTECONRADO, Fabíola Girão. In: AMBOS, Kai; MALARINO, Ezequiel; ELSNER, Gisela (coord.). **Sistema interamericano de protección de los derechos humanos y derecho penal internacional**. t. 2. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2011, p. 411.

²⁰⁴ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cantoral Benavides *vs.* Peru. Sentença de 18 de agosto de 2000. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²⁰⁵ A CIDH afirmou que as diligências realizadas e as decisões proferidas pelas autoridades do foro militar não poderiam corresponder aos pressupostos exigidos pelo art. 8.4 da Convenção Americana de Direitos Humanos. De qualquer forma, a CIDH entendeu que houve violação aos direitos de Cantoral Benavides, pois, dada a ofensa ao art. 8.1 da Convenção Americana, poder-se-ia concluir também pela violação aos artigos “8.2.c), d) y f) (meios adequados para preparar a defesa, direito de escolher um advogado, e direito de interrogar testemunhas), 8.4 (*ne bis in idem*) e 8.5 (publicidade do processo)”. OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cantoral Benavides *vs.* Peru. Sentença de 18 de agosto de 2000. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

preclusivos da coisa julgada, conforme se infere dos casos *Lori Berenson Mejía vs. Peru*²⁰⁶, *Mohamed vs. Argentina*²⁰⁷ e *Senhora J. vs. Peru*²⁰⁸, nos quais foram reconhecidos o espectro protetivo do *ne bis in idem* somente na proibição de um novo julgamento sobre os mesmos fatos que tenham sido objeto de sentença com autoridade de coisa julgada.

Em diversos outros julgamentos da CIDH a respeito do *ne bis in idem*, observa-se a ausência de enfrentamento aos termos que compõem referido princípio, quais sejam, a definição do que dever-se-ia entender por *bis* e por *idem*. É preocupante a regular recomendação de reabertura dos procedimentos punitivos tendentes a determinar a responsabilidade por *violação aos direitos humanos*, sem análise criteriosa do sentido que se deve atribuir à expressão “coisa julgada fraudulenta”²⁰⁹.

Sem indicação de critérios objetivos para o reconhecimento da irregularidade do processo ou da ilegitimidade na atuação do julgador, é perceptível uma nítida tendência na relativização da proibição do *bis in idem* nos julgamentos da CIDH, sob a alegação de ocorrência de “coisa julgada fraudulenta”, seja fundada na vaga premissa de “fatos incontrovertidos”, como ocorreu no caso *Gutiérrez Soler vs. Colômbia*²¹⁰, seja ainda em razão do reconhecimento de *graves vícios* que justificariam a relativização do princípio do *ne bis in idem*²¹¹. Nesse sentido, mencionamos os casos *Carpio Nicolle e outros vs. Guatemala*²¹², *Almonacid Arellano e outros vs. Chile*²¹³ e *Gutiérrez e Família vs. Argentina*²¹⁴, dentre outros.

²⁰⁶ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Lori Berenson Mejía vs. Peru*. Sentença de 25 de novembro de 2004. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²⁰⁷ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Mohamed vs. Argentina*. Sentença de 23 de novembro de 2012. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²⁰⁸ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. *Senhora J. vs. Peru*. Sentença de 27 de novembro de 2013. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²⁰⁹ No caso *Carpio Nicolle e outros vs. Guatemala*, de 22 de novembro de 2004, a CIDH indicou: “[...] coisa julgada fraudulenta [...] resulta de um juízo no qual não foram respeitadas as regras do devido processo, ou quando os juízes não obraram com independência e imparcialidade.” OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Carpio Nicolle e outros vs. Guatemala*. Sentença de 22 de novembro de 2004. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019. Há ainda de ser registrado que a figura da coisa julgada fraudulenta consta do art. 20 do Estatuto de Roma que criou o Tribunal Penal Internacional.

²¹⁰ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Gutiérrez Soler vs. Colômbia*. Sentença de 12 de setembro de 2005. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²¹¹ MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; ZILLI, Marcos; MONTECONRADO, Fabíola Girão. In: AMBOS, Kai; MALARINO, Ezequiel; ELSNER, Gisela (coord.). **Sistema interamericano de protección de los derechos humanos y derecho penal internacional**. t. 2. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2011, p. 427.

²¹² OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Carpio Nicolle e outros vs. Guatemala*. Sentença de 22 de novembro de 2004. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²¹³ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Almonacid Arellano e outros vs. Chile*. Sentença de 26 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²¹⁴ “Supor que o disposto no artigo 8.4 da Convenção aplicar-se-ia em toda a circunstância implicaria que a decisão de um juiz nacional teria prevalência frente ao que possa decidir esta Corte de conformidade à Convenção. Também implicaria, consequentemente, que a aplicação, em toda a circunstância, do referido artigo 8.4 de dito tratado, poderia conduzir, em definitivo, à impunidade e inaplicabilidade das correspondentes normas internacionais, o que não se conduziria com o objeto e fim da Convenção.” OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Gutiérrez e Família vs. Argentina*. Sentença de 25 de novembro de 2013. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

Por outro lado, é bem tímida, quase inexistente, a atuação da CIDH na dimensão protetiva do *ne bis in idem puniri*, no que diz respeito à interface entre o direito penal e o direito administrativo sancionador, quanto às garantias mínimas para se proibir a imposição de mais de uma sanção entre essas esferas.

De qualquer forma, importante observar que as garantias previstas no art. 8º da Convenção Americana de Direitos Humanos não se aplicam apenas aos procedimentos de natureza penal, mas são estendidas a qualquer procedimento judicial ou pronunciamento de natureza punitiva, como também a todas as investigações, conforme reconhecido no caso “Panel Blanca” (Paniagua Morales e outros) *vs.* Guatemala²¹⁵ e no caso Fontevecchia e D’amico *vs.* Argentina²¹⁶.

A propósito, depreende-se do caso Tribunal Constitucional (Camba Campos e outros) *vs.* Equador que não é possível reabrir um julgamento político já finalizado com a negativa de declarações de moções de censura, implicando a reabertura da votação em “novo julgamento e na violação da garantia do *ne bis in idem*”²¹⁷.

Eram esses os julgamentos ilustrativos acerca do entendimento do Sistema Interamericano de Direitos Humanos a respeito da proibição do *bis in idem*, do qual o Brasil é integrante.

E diversamente da audácia defendida por alguns quanto aos posicionamentos da CIDH, acosta-se aos pertinentes comentários de Maria Thereza Rocha de Assis Moura, Marcos Zilli e Fabíola Girão Monteconrado, ao indicarem a postura de reserva da Corte quanto ao espectro de proteção do *ne bis in idem*.

Os julgamentos existentes são muito mais voltados a estabelecer restrições a esse princípio, quando deveriam, numa tendência *pro homine*, serem direcionados a uma “maior procura pela responsabilização dos Estados pelo descumprimento da regra do *ne bis in idem*”²¹⁸.

²¹⁵ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso “Panel Blanca” (Paniagua Morales e outros) *vs.* Guatemala. Sentença de 8 de março de 1998. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²¹⁶ “[...] A Corte considera oportuno reiterar que o temor de uma sanção civil desproporcional pode ser, em todo caso, tão ou mais intimidante e inibidor para o exercício da liberdade de expressão que uma sanção penal [...]”. OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Fontevecchia e D’amico *vs.* Argentina. Sentença de 29 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²¹⁷ OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Tribunal Constitucional (Camba Campos e outros) *vs.* Equador. Sentença de 28 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

²¹⁸ MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; ZILLI, Marcos; MONTECONRADO, Fabíola Girão. In: AMBOS, Kai; MALARINO, Ezequiel; ELSNER, Gisela (coords.). **Sistema interamericano de protección de los derechos humanos y derecho penal internacional**. t. 2. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2011, p. 426.

5.2 Jurisprudência da Corte Europeia dos Direitos Humanos (CEDH)

Visando difundir o processo de universalização dos direitos humanos e de fomentar o princípio do diálogo jurisprudencial, pelo qual a jurisprudência nacional se integraria a pronunciamentos de cortes internacionais de direitos humanos, é extremamente relevante indicar a compreensão alcançada na Corte Europeia dos Direitos Humanos (CEDH) a respeito do *ne bis in idem*, até como forma de ajudar no processo de redefinição e de reconstrução do princípio do *ne bis in idem* no cenário do direito brasileiro.

Ademais, é inegável a contribuição histórica da CEDH na promoção e no reconhecimento dos direitos humanos, com atuação desde 1953²¹⁹, sendo profícua a sua jurisprudência sobre métodos de interpretação que atribuem dinamismo evolutivo aos dispositivos de seus respectivos instrumentos normativos de direito internacional dos direitos humanos²²⁰. Dentre eles, destacam-se os direitos às garantias do devido processo legal, consubstanciadas no art. 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem com as modificações introduzidas nos protocolos subsequentes.

Conforme delimitado, considerando que o tema desta dissertação limita-se à cumulação de sanções decorrentes do cometimento de infrações de natureza de direito penal tributário e de direito tributário penal, em seguida serão discutidos apenas os pronunciamentos da CEDH sobre o *ne bis in idem* em sua dimensão material, qual seja, o *nemo debet bis puniri*. Por isso, não serão trazidos para análise as perspectivas da CEDH quanto à dimensão processual do *ne bis in idem* – o *nemo debet bis vexari*.

Quanto ao espectro de proteção do *ne bis in idem puniri*, inicialmente é importante compreender o conceito de sanção criminal para configuração das garantias previstas no art. 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem²²¹ e do art. 4º do Protocolo 7²²².

²¹⁹ EUROPA. Corte Europeia de Direitos Humanos. Disponível em: <https://www.echr.coe.int/Documents>. Acesso em: 06 jun. 2019.

²²⁰ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **El desarrollo del derecho internacional de los derechos humanos mediante el funcionamiento y la jurisprudencia de la Corte Europea y la Corte Interamericana de Derechos Humanos**. San José: Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2007, p. 10.

²²¹ “Art. 6º. Direito a um processo equitativo 1. Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de caráter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela [...]”. EUROPA. Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Disponível em: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 06 jun. 2019.

²²² Especificamente a respeito do *ne bis in idem*, o Protocolo n. 7 à Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, em seu art. 4º, dispõe: “Direito a não ser julgado ou punido mais de uma vez. 1. Ninguém pode ser penalmente julgado ou punido pelas jurisdições do mesmo Estado por motivo de uma infração pela qual já foi absolvido ou condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal desse Estado”. EUROPA. Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Disponível em: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 06 jun. 2019.

Sobre a matéria, o caso *Engel e outros vs. Países Baixos*²²³ ainda hoje serve de referência para a compreensão do que deve ser entendido como sanção de natureza criminal. Nessa decisão, ficou clara a opção do juiz europeu de analisar materialmente os fatos objetos de julgamento, por meio do exame dos seguintes casos que seguem adiante.

O primeiro critério *Engel* (1) corresponde à qualificação jurídica da infração (regime jurídico) que, de qualquer forma, por ter valor relativo, não representa fator decisivo, uma vez que, a despeito de poderem ser revestidas, nominalmente, como sanções administrativas, como, por exemplo, fiscais, econômicas, ambientais, tal circunstância não impedirá a análise de seus contornos substanciais à luz dos outros dois critérios.

O segundo critério *Engel* (2), voltado à finalidade da norma sancionatória, é considerado o critério mais relevante de todos²²⁴. Tendo como referência os destinatários das regras sancionatórias, por ele compreende-se como infração detentora de propriedades penais todas as normas que tipificam infrações que se aplicam indistintamente ao público geral, e não apenas a um grupo de destinatários delimitados. Ademais, são consideradas infrações com finalidades sancionatórias (*criminal charge*) ou equiparada às infrações penais²²⁵ as infrações constituídas por normas de caráter geral e abstrato, revestidas de aspectos preventivos e repressivos, sem se limitarem à reparação de danos patrimoniais²²⁶. E ainda tem servido como fator indicativo de finalidade penal da norma sancionatória perquirir se as infrações tributárias e suas correlatas sanções buscam a proteção do mesmo bem jurídico que os tipos penais congêneres objetivam como ocorre, *verbi gratia*, entre a multa qualificada e o crime de sonegação fiscal.

Por fim, o terceiro critério *Engel* (3) refere-se ao grau de severidade da sanção prevista. Contudo, conforme já reconhecido pela Corte, o aspecto da gravidade da sanção como, por exemplo, eventual valor reduzido das multas aplicadas em procedimentos

²²³ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 08 de junho de 1976. Processo de *Engel e outros vs. Países Baixos* (autos n. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²²⁴ No julgamento do caso *Ezeh e Connors vs. Reino Unido*, a CEDH ressaltou que a indicação do regime jurídico ao qual pertence a infração/sanção analisada não fornece mais do que um ponto de partida. O regime legal tem apenas um valor formal e relativo na busca do conceito de sanção de natureza criminal, sendo a natureza da ofensa um fator de maior importância, aliada ao grau de severidade da penalidade que a pessoa em questão corre o risco de incorrer. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 05 de março de 2003. Processo de *Ezeh e Connors vs. Reino Unido* (autos n. 39665/98 e 40086/98). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²²⁵ A CEDH já considerou medidas de apreensão como “penas”, independentemente de responsabilidade criminal. *In*: EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 28 de junho de 2018. Processo de *G.I.E.M. S.r.l. e outros vs. Itália* (autos n. 1828/06, 34163/07 e 19029/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²²⁶ Entende-se que medidas punitivas são semelhantes, em sentido substancial ou material, às sanções penais, em razão de sua finalidade punitiva, e seu conteúdo, sob a forma de pagamento de um montante em dinheiro ou mesmo da privação de direitos como o de exercer uma profissão ou participar em concursos públicos, ainda que formalmente sejam qualificadas como sanções administrativas. CAEIRO, Pedro. The influence of the EU on the blurring between administrative and criminal law. *In*: GALLI, F.; WEYEMBERGH, A. (eds). **Do labels still matter?** Blurring boundaries between administrative and criminal law – the influence of the EU. Bruxelas: editions de l’ULB, 2014, p. 174.

administrativos não impede que tais sanções sejam reconhecidas como de caráter penal. Foi o que ocorreu no caso *Sergey Zolotukhin vs. Rússia*²²⁷, no qual a Corte garantiu o direito de não haver mais de uma sanção com “carga punitiva” pelos mesmos fatos.

Com efeito, no julgamento do caso *Sergey Zolotukhin vs. Rússia*, assentou a CEDH que eventual diferença entre o grau de gravidade das sanções criminais e das sanções administrativas assemelhadas às primeiras não teria o condão de afastar o espectro de proteção do *ne bis in idem*. Isso porque o segundo e o terceiro critérios estabelecidos no caso *Engel* não são necessariamente cumulativos, mas alternativos. Além disso, esclareceu-se que os critérios *Engel* não seriam analisados isoladamente, especialmente quando demonstrado, inequivocamente, a existência de sanções com “carga punitiva”²²⁸.

Conforme estabelecido pela Corte de Estrasburgo no caso *Maresti vs. Croácia*²²⁹, a referência à natureza “menor” dos atos praticados não exclui, por si só, sua classificação como infração de natureza criminal, no sentido autônomo do conceito de sanção criminal da Convenção Europeia dos Direitos do Homem. E assim foi decidido, porque não há nada na Convenção que sugira que a natureza criminal de uma infração e de sua respectiva sanção, sob o significado dos critérios *Engel*, requeira, necessariamente, certo grau de severidade²³⁰.

Além do paradigmático caso *Engel*, destaca-se também o caso *Öztürk vs. Alemanha*²³¹, que igualmente adotou conceitos substantivos quanto à concepção do que deveria ser considerada sanção de natureza criminal, ao aceitar como inserida no regime jurídico próprio das sanções penais e, conseqüentemente, da proibição do *bis in idem*, as sanções administrativas com fins punitivos.

Assim, todas as variantes acima analisadas para a definição de sanção com “carga punitiva” pela CEDH se estendem para a aferição da natureza dos procedimentos instaurados para aplicação de sanções, devendo-se também utilizar os critérios *Engel* quanto a esses instrumentos.

²²⁷ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2009. Processo de *Sergey Zolotoukhine vs. Rússia* (autos n. 14939/03). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 01 abr. 2019.

²²⁸ Também no julgamento do caso *Öztürk vs. Alemanha*, a CEDH atribuiu relevância muito mais à finalidade ou objeto central da sanção aplicada, que passou a ser considerada criminal em natureza quando seu fundamento fosse punitivo e dissuasivo. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 21 de fevereiro de 1984. Processo de *Öztürk vs. Alemanha* (autos n. 8544/79). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²²⁹ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 25 de junho de 2009. Processo de *Maresti vs. Croácia* (autos n. 55759/07). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³⁰ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 25 de junho de 2009. Processo de *Maresti vs. Croácia* (autos n. 55759/07). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³¹ Nesse caso, a CEDH afirmou que ofensas administrativas relativas às regras de circulação viária (trânsito) assemelhavam-se às de natureza penal, sendo dirigida a todos, indistintamente. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 21 de fevereiro de 1984. Processo de *Öztürk vs. Alemanha* (autos n. 8544/79). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

Conforme será visto, para a CEDH não é proibido, por si só, a existência concomitante de procedimentos sobre os mesmos fatos. A problemática surge quando um dos procedimentos é finalizado e sua decisão adquire caráter de definitividade, apesar de outro procedimento continuar tramitando, distinta e paralelamente.

Em julgamentos sobre matéria fiscal, entendeu a CEDH, em diversas oportunidades, que procedimentos para imposição de responsabilidade por infrações fiscais devem ser compreendidos como procedimentos “criminais” para os fins do art. 4º do Protocolo 7. Foi reconhecida a violação ao *ne bis in idem*, na hipótese de acumulação de sanções em razão da prática de infrações de ordem tributária e de crimes fiscais, mesmo quando uma das sanções tenha sido imposta em procedimento administrativo e, posteriormente, em procedimento penal, conforme decidido, *inter alia*, nos casos *Nykänen vs. Finlândia*²³² e *Kiiveri vs. Finlândia*²³³.

No caso *Nykänen vs. Finlândia*, na esfera fiscal (administrativa), o demandante foi punido com multa por ter omitido informações às autoridades fiscais, que resultou na cobrança de forma incompleta ou parcial de impostos relativos ao ano fiscal de 2003. Posteriormente, também em relação ao ano de 2003, o demandante foi processado e condenado na esfera penal à pena de prisão e multa pelo crime de fraude fiscal por ter subdeclarado sua renda. Em 2010, o demandante interpôs, sem sucesso, recurso para o Supremo Tribunal da Finlândia, alegando, entre outros fundamentos, violação ao art. 4º do Protocolo 7 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, por ter sido condenado duas vezes pela mesma conduta. Ao analisar o caso, a CEDH definiu que houve ofensa ao *ne bis in idem*, uma vez que o demandante foi condenado duas vezes pelos mesmos fatos em dois procedimentos paralelos e distintos²³⁴.

Igualmente no caso *Kiiveri vs. Finlândia*, a CEDH definiu que o demandante foi condenado duas vezes, na esfera fiscal (administrativa) e na esfera penal, pelo mesmo conjunto de fatos relativos aos exercícios fiscais de 2003 e 2005. Isso porque em 27 de fevereiro de 2012, quando concluído o procedimento penal por fraude fiscal, iniciado em 06 de março de 2009, já tinham sido impostas sanções fiscais administrativas ao demandante, que se tornariam finais ou definitivas em 31 de dezembro de 2009 e em 31 de dezembro de 2011, respectivamente. Assim, reconheceu a CEDH ofensa ao *ne bis in idem*, em razão da

²³² EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 20 de agosto de 2014. Processo de *Nykänen vs. Finlândia* (autos n. 11828/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³³ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2015. Processo de *Kiiveri vs. Finlândia* (autos n. 53753/12). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³⁴ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 20 de agosto de 2014. Processo de *Nykänen vs. Finlândia* (autos n. 11828/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

cumulação de sanções com fins punitivos, pelos mesmos fatos, em procedimentos distintos e paralelos²³⁵.

A Corte de Estrasburgo também já enfrentou casos em sentido contrário, qual seja, quanto à ordem da decisão final, quando, inicialmente, impõe-se sanção penal em procedimento penal e, em seguida, abre-se procedimento administrativo para aplicar sanção administrativa de natureza criminal pelos mesmos fatos.

No julgamento do *Ruotsalainen vs. Finlândia*²³⁶, a CEDH afirmou que houve violação ao *ne bis in idem*, ao se castigar, na esfera tributária, o uso de combustível mais poluente do que o diesel, sem o respectivo pagamento adicional do imposto, quando já findo o processo de crime tributário pelos mesmos fatos. Sobre a natureza “punitiva” da sanção administrativa fiscal, a Corte ressaltou que deve ser assim considerada, pois a sanção tributária foi imposta em decorrência de infração à norma que tem finalidades preventivas e sancionadoras.

Dando seguimento ao exame de casos da CEDH sobre infrações fiscais, no caso *Lucky Dev. vs. Suécia*²³⁷, a Corte decidiu pela violação ao direito de não ser julgado ou punido duas vezes, por ter sido a demandante julgada “de novo” por uma infração fiscal pela qual já havia sido absolvida. Conforme ressaltado no julgamento, o processo administrativo instaurado contra a demandante, assim como a sanção que lhe foi aplicada, tornaram-se definitivas, quando pendente um processo penal contra a demandante, relacionado à mesma ofensa fiscal²³⁸.

Especificamente sobre as infrações fiscais por não recolhimento de um determinado imposto, ainda que qualificadas como normas de natureza administrativa, punidas com multas na esfera administrativa, para a CEDH, devem ser assemelhadas a infrações penais, dada sua “carga punitiva”. Isto porque a norma tipificadora em questão aplica-se a todos os contribuintes obrigados ao pagamento de tributo e não a um grupo determinado ou limitado de potenciais infratores.

²³⁵ Ainda no mesmo sentido, citam-se os casos de *Janosevic vs. Suécia* e *Glantz vs. Finlândia*. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 23 de julho de 2002. Processo de *Janosevic vs. Suécia* (autos n. 34619/97). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 20 de agosto de 2014. Processo de *Glantz vs. Finlândia* (autos n. 37394/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.in>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³⁶ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 16 de junho de 2009. Processo de *Ruotsalainen vs. Finlândia* (autos n. 13079/03). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³⁷ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 27 de novembro de 2014. Processo de *Lucky Dev. vs. Suécia* (autos n. 7356/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²³⁸ Em sentido semelhante, conforme os casos *Rinas vs. Finlândia* e *Österlund vs. Finlândia*. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 27 de janeiro de 2015. Processo de *Rinas vs. Finlândia* (autos n. 17039/13). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019; EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2015. Processo de *Österlund vs. Finlândia* (autos n. 53197/13). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

Ademais, como já observado, as sanções constantes de normativas tributárias pretendem punir os contribuintes que incorram em infrações de natureza fiscal, assim como prevenir dano aos demais contribuintes, evitando-se o inadimplemento de seus impostos. E, certamente, sendo as sanções administrativas e as sanções penais manifestações do *ius puniendi* do Estado, a não ser numa construção artificial, meramente dogmática, não se haveria de negar que as sanções administrativas muito se aproximam das normas penais, pela finalidade preventiva e repressiva.

Por outro lado, a despeito de não ser referente à matéria fiscal, há de se ressaltar o caso Grande Stevens e outros *vs.* Itália²³⁹, outra importante decisão da CEDH, sempre lembrada para ilustrar a dimensão do *ne bis in idem*.

Nesse caso, em razão da “divulgação ou disseminação de falsas informações”, a autoridade italiana de mercado de capitais aplicou severas sanções administrativas a Gianluigi Gabetti e a Franzo Grande Stevens, entre outros envolvidos, que incluíam multas de mais de 1 milhão de Euros e a proibição temporária de administração de sociedades de capital aberto. Essa decisão administrativa foi confirmada, em sede judicial, pelo Tribunal de Apelação de Turim. Posteriormente, na esfera criminal, a *Corte di Cassazione* condenou Gianluigi Gabetti e Franzo Grande Stevens pelos mesmos fatos.

Independentemente da tipificação penal prevista na legislação italiana para os demandantes, a Corte entendeu que houve infringência ao *ne bis in idem*, por considerar não apenas que o art. 4º do Protocolo 7 impede múltiplas sanções para os mesmos elementos essenciais dos fatos, como também estabelece o direito de não ser condenado ou julgado duas vezes. Desse modo, para a Corte, houve violação à proibição do *bis in idem* pelo fato do processo penal, iniciado mais tarde, não ter sido indeferido ou arquivado, tão logo a sanção administrativa tenha se tornado definitiva, mesmo havendo requerimento, nesse sentido, pelos demandantes.

Ainda quanto ao julgamento do caso Grande Stevens *vs.* Itália²⁴⁰, os juízes Karakas e Pinto de Albuquerque registraram que, para assegurar a integridade dos mercados europeus e aumentar a confiança dos investidores nessa área, são estabelecidas infrações administrativas muito amplas, “que sancionam o risco abstrato de dano ao mercado com severas e indeterminadas penalidades pecuniárias e não pecuniárias”. No entanto, conforme consignaram os magistrados, em voto aparte, a pressão exercida pelo mercado não pode

²³⁹ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 04 de março de 2014. Processo Grande Stevens *vs.* Itália (autos n. 18640/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁴⁰ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 04 de março de 2014. Processo Grande Stevens *vs.* Itália (autos n. 18640/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

prevalecer sobre as obrigações internacionais de direitos humanos: “a natureza punitiva dos delitos e a severidade da punição não podem ser iludidos, e clama claramente pela proteção proporcionada pelas garantias processuais [...]”²⁴¹.

Dando seguimento aos julgamentos considerados mais relevantes para a garantia e o desenvolvimento do *ne bis in idem*, considerando que a temática central desta pesquisa é o exame da (im)possibilidade de cumulação de sanções por infração tributária e crime de sonegação fiscal, necessário destacar o caso A e B *vs.* Noruega²⁴².

Essa demanda tratou da cumulação de sanções penal e administrativa por fatos qualificados como fraude fiscal. A CEDH reafirmou nesse julgamento o conteúdo e os limites de aplicação dos critérios *Engel*, desenvolvidos para determinar o conceito de sanção com caráter penal. Contudo, para aqueles Estados que admitem sanção administrativa e penal pelos mesmos fatos, considerando a autonomia que devem ter para organizar o seu sistema jurídico, a Corte de Estrasburgo, surpreendentemente, admitiu a possibilidade de uma avaliação sistêmica a respeito da quantidade e da natureza da sanção imposta, em sua totalidade, para avaliar a proporcionalidade ou desproporcionalidade da resposta punitiva global.

Assim, admitiu a CEDH, no caso A e B *vs.* Noruega, que o art. 4º do Protocolo 7 não deve impedir os Estados de reagirem a atos ilícitos fiscais por um procedimento administrativo sancionatório e um processo penal por fraude fiscal, se o seu desenvolvimento e as sanções neles aplicadas forem suficientemente integradas, formando um todo coerente e não impliquem ônus excessivo aos envolvidos.

A CEDH, alegando a necessidade de assegurar uma política fiscal eficiente, reconheceu a interconexão substancial suficientemente estreita entre as sanções fiscais e penais aplicadas no caso A e B *vs.* Noruega. Ademais, conforme indicou a Corte, foram asseguradas a previsibilidade e a proporcionalidade na punição dos demandados, mesmo em estágios paralelos, porém concatenados.

Sobre o respeito à proporcionalidade das sanções aplicadas, destaca-se que, no procedimento administrativo, a sanção fiscal imposta a um dos demandantes equivaleria a 30% do montante da sanção criminal. E o mais importante: a primeira sanção aplicada foi considerada no momento de aplicação da segunda, evitando recair sobre os demandados um ônus maior que o devido em termos punitivos. Outro fator que demonstra a articulação entre as esferas de punição envolvidas pode ser indicado na circunstância do procedimento penal ter

²⁴¹ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 04 de março de 2014. Processo Grande Stevens *vs.* Itália (autos n. 18640/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁴² EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo A e B *vs.* Noruega (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

sido concluído pouco mais de dois meses depois da imposição da sanção de natureza administrativa. Aliás, do início da investigação fiscal na esfera administrativa ao término do processo penal, o lapso temporal total decorrido para a finalização de ambos os procedimentos foi inferior a dois anos. Quanto ao tratamento jurídico integrado oferecido aos demandantes, houve articulação entre as autoridades, haja vista que os argumentos e as provas do procedimento administrativo foram utilizados no procedimento criminal. Ademais, para a Corte, havia na hipótese em concreto, informação precisa aos demandados sobre a previsibilidade legislativa de concorrência entre os dois processos instaurados.

Em suma, por essas razões a CEDH julgou que, no caso *A e B vs. Noruega*²⁴³, a despeito dos mesmos fatos e da cumulação de sanções com fins punitivos, os procedimentos não eram paralelos, mas integrados e articulados, atendendo ao critério de complementaridade – “*lien matériel et temporel estreit*”²⁴⁴.

Já no caso *Jóhannesson e outros vs. Islândia*²⁴⁵, que tratava de declaração de rendimentos incompleta ou deficiente, a Corte entendeu pela ausência de unicidade de reação punitiva decorrente do cumprimento ao *ne bis in idem*, haja vista que a cumulação de sanções em matéria de natureza fiscal – administrativas e penais – foi aplicada desproporcionalmente²⁴⁶ em dois processos distintos – o processo fiscal e o processo penal foram conduzidos paralelamente. A persecução estatal pelos mesmos fatos perdurou por aproximadamente 9 anos e 3 meses –, sem qualquer conexão material e temporal, como reconhecidos no caso *A e B vs. Noruega*, e sem nenhuma integração probatória.

No caso *Bjarni Ármannsson vs. Islândia*²⁴⁷, a Corte reconheceu a existência de ofensa ao princípio do *ne bis in idem*, por ter havido julgamento e condenação, em sede penal e perante autoridade tributária, pelo mesmo comportamento, sem a necessária observância de nexos temporal e material entre os procedimentos e, conseqüentemente, entre as sanções aplicadas ao demandante.

²⁴³ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo *A e B vs. Noruega* (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁴⁴ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo *A e B vs. Noruega* (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018. Tradução livre: “estrito liame material e temporal”.

²⁴⁵ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 18 de maio de 2017. Processo *Jóhannesson e outros vs. Islândia* (autos n. 22007/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁴⁶ Sobre a alegada desproporcionalidade das sanções aplicadas no caso *Jóhannesson e outros vs. Islândia*, interessante mencionar que a multa fiscal aplicada ao demandante *Jóhannesson* representa 25% do montante do que não foi declarado ou do que o foi deficientemente. E para a CEDH, essa percentagem tem um peso suficiente para poder ser considerada como uma “pena”, diversamente de uma sanção de natureza genuinamente administrativa. EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 18 de maio de 2017. Processo *Jóhannesson e outros vs. Islândia* (autos n. 22007/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁴⁷ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 16 de abril de 2019. Processo de *Bjarni Ármannsson vs. Islândia* (autos n. 72098/14). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2019.

Por fim, o caso *Nodet vs. França*²⁴⁸, no qual o analista do mercado financeiro foi condenado pelo Comitê de Fiscalização da AMF, autoridade reguladora do mercado financeiro francês, a pagar multa de 250 mil Euros por manipulação de mercado. Posteriormente, pelos mesmos fatos, foi processado e condenado pelo crime de *insider trading*.

A CEDH considerou que a multa imposta pela AMF tinha natureza penal, e, sendo as acusações fundadas nos mesmos elementos factuais, o julgamento posterior na esfera penal e a respectiva sanção violavam o art. 4º do Protocolo 7, que assegura o direito a não ser julgado ou punido duas vezes.

Para a Corte, esse conjunto de sanções não representa um mecanismo integrado. Os procedimentos tramitaram de forma desarticulada, se estenderam por mais de 7 anos e 6 meses, sem apresentar o necessário e suficiente liame temporal, material e probatório a justificar essa duplicidade punitiva aplicada pelo Estado francês. Conforme anotado no julgamento, os procedimentos contra Nodet foram distintos, com tramitação “parcialmente em paralelo” e, após ter se tornado definitiva a multa administrativa, em 10 de novembro de 2009, o processo penal ainda se prolongou até 22 de janeiro de 2014, mais de quatro anos e dois meses após a imposição da primeira penalidade²⁴⁹.

Após a narrativa dessa casuística de julgamentos da Corte de Estrasburgo, é possível afirmar o desenvolvimento e a busca para uma melhor densificação do princípio que proíbe mais de uma condenação pelos mesmos fatos e com fins punitivos, demonstrando-se o amplo espectro protetivo alcançado pelo *ne bis in idem* nesse Tribunal, com julgamentos muitas vezes com tendências *pro homine*.

De qualquer forma, na hipótese concreta, após a definitividade de uma decisão ou de seu trânsito em julgado sobre a mesma base factual, especialmente depois do julgamento do caso *A e B vs. Noruega*²⁵⁰, resta o desafio a respeito do que deve ser entendido como *bis* para a incidência da proibição de mais de uma condenação pelos mesmos fatos, a partir dos parâmetros extraídos de julgados da CEDH, em especial a aplicação dos critérios *Engel*²⁵¹.

²⁴⁸ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 06 de junho de 2019. Processo de M. Nodet vs. Islândia (autos n. 747342/14). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 20 jun. 2019.

²⁴⁹ EUROPA. Double prosecution and double conviction on the same market manipulation charges: violation of the Convention. Julgamento de M. Nodet vs. Islândia (autos n. 747342/14). Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/eng>. Acesso em: 20 jun. 2019.

²⁵⁰ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo A e B vs. Noruega (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁵¹ Aliás, há de se reconhecer que, no Brasil, seria problemático o desenvolvimento da percepção de que uma sanção administrativa, igualmente aplicada por uma autoridade administrativa, teria atributos de “coisa julgada” ou definitividade. Talvez precisaríamos de uma viragem paradigmática de ordem sistêmica para suplantar o entendimento da inafastabilidade da jurisdição e da separação das instâncias, entre outros dogmas, e, com o fim de dar efetividade ao direito fundamental do *ne bis in idem*, com a aplicação do entendimento de que uma sanção nominalmente tributária (administrativa), mas de índole

Por isso, acredita-se que na solução dessa encruzilhada devem ser analisadas as seguintes variáveis: se os procedimentos instaurados para o julgamento e a punição de idênticos comportamentos podem ser compreendidos como componentes de uma única reação punitiva ou, se ao contrário, devem ser percebidos como forças distintas e paralelas do *ius puniendi* do Estado.

5.3 Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)

Dando prosseguimento ao propósito de compreender o sentido e o alcance do *ne bis in idem*, e de fomentar o diálogo jurisprudencial, relevante conhecer a dimensão dada por algumas importantes decisões sobre a não cumulatividade de sanções, expressada pela máxima *nemo debet bis puniri*, proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), órgão responsável pelas questões do Direito Comunitário da União Europeia e, consequentemente, pela aplicação da primazia desse marco normativo frente ao direito nacional dos Estados membros desse organismo comunitário.

No âmbito da União Europeia, quanto à aplicação do princípio do *ne bis in idem*, no que diz respeito ao cúmulo de sanções fiscais e penais como resposta do Estado por infrações tributárias, especialmente o não pagamento de impostos, as principais fontes legais consagradoras desse direito são os arts. 54 a 58 da Convenção para a Implementação do Acordo de Schengen²⁵² e o art. 50 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia²⁵³.

Sobre o conceito do que deveria ser entendido como sanção de caráter penal, o TJUE tem adotado os mesmos critérios *Engel*: a qualificação jurídica da infração no direito interno e a finalidade da norma sancionatória, assim como o tipo e a gravidade da sanção suscetível de ser aplicada à hipótese²⁵⁴.

punitiva, imposta por uma autoridade fazendária, por meio de procedimento fiscal, poderia ter o condão de impedir a aplicação de uma sanção penal por autoridade judiciária.

²⁵² “Aplicação do princípio *ne bis in idem*. Artigo 54. Aquele que tenha sido definitivamente julgado por um tribunal de uma parte contratante não pode, pelos mesmos fatos, ser submetido a uma ação judicial intentada por uma outra parte contratante, desde que, em caso de condenação a sanção tenha sido cumprida ou esteja atualmente em curso de execução ou não possa já ser executada, segundo a legislação da parte contratante em que a decisão de condenação foi proferida. Artigo 55. *Omissis*. Artigo 56. Se uma nova ação judicial for intentada por uma parte contratante contra uma pessoa que tenha sido definitivamente julgada pelos mesmos fatos por um tribunal de uma outra parte contratante, será descontado na sanção que venha a ser eventualmente imposta qualquer período de privação de liberdade cumprido no território desta última parte contratante por esses fatos. Serão igualmente tidas em conta, na medida em que as legislações nacionais o permitam, sanções diferentes das privativas de liberdade que tenham já sido cumpridas [...]”. EUROPA. Convenção para a Implementação do Acordo de Schengen. Disponível em: <https://ec.europa.eu/home-affairs/sites>. Acesso em: 31 mar. 2019.

²⁵³ “Art. 50. Direito a não ser julgado ou punido penalmente mais do que uma vez pelo mesmo delito. Ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União por sentença transitada em julgado, nos termos da lei”. EUROPA. Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf. Acesso em: 31 mar. 2019.

²⁵⁴ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 05 de junho de 2012. Processo contra Lukasz Marcin Bonda (C-489/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

Por isso, no julgamento do processo contra Lukasz Marcin Bonda (C-489/10), ressaltando que o *ne bis in idem* tinha como escopo interditar a duplicidade de sanções de natureza punitiva, decidiu o TJUE que, nesse caso, as sanções aplicadas na esfera administrativa (perdas de benefícios e subsídios agrícolas decorrentes de declarações incorretas acerca da dimensão de superfícies agrícolas) tinham “por único efeito privar o agricultor em causa da perspectiva de obter uma ajuda”²⁵⁵.

Entendeu, assim, o TJUE que estas sanções, por não se assemelharem à matéria de “caráter penal ou com características semelhantes a um processo penal” não se revestiam de natureza repressiva, razão pela qual não violaria o *ne bis in idem* a circunstância de também ter sido aplicada pena privativa da liberdade e pena de multa a Lukasz Marcin Bonda pela “falsa declaração sobre fatos de importância essencial no âmbito da obtenção de um pagamento único por superfície”²⁵⁶.

Por outro lado, no caso Åkerberg Fransson²⁵⁷, relativo à matéria de fraude fiscal agravada, a questão submetida à apreciação do TJUE foi a de saber se a ação penal de crime de fraude fiscal agravada instaurada contra Fransson deveria ser julgada improcedente, uma vez que o demandado já havia sido punido por decisão definitiva, havendo-lhe sido aplicadas sanções fiscais por força dos mesmos fatos de falsas declarações objeto do processo penal.

No processo de reconhecimento e evolução do *ne bis in idem* dentro da União Europeia, a jurisprudência do TJUE admite a sobreposição normativa de sanções para os mesmos fatos que constituam, simultaneamente, infrações tipificadas pelo direito penal e pelo direito tributário, desde que uma das sanções não se revista de natureza punitiva ou repressiva²⁵⁸.

Conforme assinalado no julgamento do caso Åkerberg Fransson, os Estados, na busca de uma política fiscal eficiente, dispõem de liberdade de escolha quanto às sanções aplicáveis às obrigações tributárias. É possível haver cominação de sanções administrativas, penais ou uma combinação de ambas. Contudo, se a sanção fiscal se revestir de caráter penal, na aceção acima analisada, tornando-se definitiva a decisão que aplicou as sanções, há de se

²⁵⁵ “No referido pedido, [Bonda] prestou uma declaração incorreta acerca da área dos terrenos agrícolas cultivados e das culturas praticadas nessas superfícies, ao sobreavaliar as superfícies afetadas à agricultura, dado que essa declaração menciona 212,78 ha em vez de 113,49 há”.

²⁵⁶ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 04 de março de 2014. Processo Grande Stevens vs. Itália (autos n. 18640/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

²⁵⁷ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de fevereiro de 2013. Processo contra Hans Åkerberg Fransson (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁵⁸ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de fevereiro de 2013. Processo contra Hans Åkerberg Fransson (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

interpretar o princípio do *ne bis in idem* como impeditivo de que, contra a mesma pessoa, seja ajuizado processo criminal pelos mesmos fatos²⁵⁹.

Ainda à luz da jurisprudência do TJUE, revela-se emblemática a decisão do caso Luca Menci²⁶⁰, por fatos decorrentes da declaração anual relativa ao exercício fiscal de 2011.

Luca Menci foi condenado ao pagamento do tributo devido a “uma sanção administrativa que ascendia a 84.748,74 euros, representando 30% da dívida fiscal”²⁶¹. Esse procedimento foi instaurado pela Administração Tributária da Itália e, por meio de decisão administrativa, que se tornou definitiva, foi imposta a condenação.

Posteriormente, foi instaurado processo penal pelos mesmos fatos no Tribunal de Bérgamo, na Itália, haja vista que a falta de pagamento do tributo em questão se subsumia também a crime fiscal.

Dadas essas condições de cumulatividade de procedimentos e, mais ainda, a perspectiva de cumulação de sanções pelos mesmos fatos, a Corte italiana suspendeu o processo penal e submeteu ao TJUE o julgamento da possibilidade de prosseguir o segundo procedimento – o criminal –, quando já tenha sido aplicada a respectiva sanção tributária aos fatos.

No julgamento desse caso, decidiu o TJUE que a sanção administrativa nele aplicada teria finalidade repressiva – de punição –, além de se revestir de um *grau de severidade elevado*, indicado pelo pagamento de multa no valor de 30% do imposto devido.

Para o Tribunal, esse caso deve ser entendido como “uma mesma infração” ou mesmo conjunto de fatos, considerando a identidade dos fatos materiais; existe um conjunto de circunstâncias concretas indissociavelmente ligadas entre si, que não se descaracteriza, até mesmo, pela exigência de elemento subjetivo para tipificar o crime fiscal. Isso porque, como reconhecido pelo Tribunal, a circunstância da referida sanção penal depender de um “elemento constitutivo suplementar em relação à sanção administrativa de natureza penal não é, por si só, suscetível de pôr em causa a identidade dos fatos materiais em questão”²⁶².

Todavia, tendo como orientação a decisão da CEDH, no caso A e B *vs.* Noruega²⁶³, que reconheceu como justificado o cúmulo de procedimentos e de sanções fiscais e penais

²⁵⁹ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de fevereiro de 2013. Processo contra Hans Åkerberg Fransson (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁶⁰ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Luca Menci contra Procuradoria da República da Itália (C-524/15). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

²⁶¹ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de fevereiro de 2013. Processo contra Hans Åkerberg Fransson (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁶² EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Luca Menci contra Procuradoria da República da Itália (C-524/15). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

²⁶³ EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo A e B *vs.* Noruega (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

pelos mesmos fatos, desde que os processos fiscais e penais em causa apresentem um nexo material e temporal suficientemente estreito, o TJUE, no caso Menci, decidiu permitir a instauração de processo penal mesmo depois da aplicação de uma sanção administrativa de natureza penal que encerra definitivamente o procedimento administrativo, pois a legislação italiana “parece limitar os processos penais às **infrações de uma determinada gravidade**, a saber, as relativas a um montante de IVA não pago superior a cinquenta mil euros”. (grifos originais)²⁶⁴.

Além disso, ressaltou o Tribunal que essa restrição ao *ne bis in idem* deveria observar finalidades complementares quanto às sanções e coordenação entre os procedimentos, devendo esse encargo adicional guardar compatibilidade com o princípio da proporcionalidade, por meio da previsão de regras que permitam assegurar que a severidade do conjunto de sanções aplicadas se limite ao estritamente necessário à gravidade da infração.

Ainda sobre o caso Menci, importante registrar, em sentido diverso ao decidido pelo TJUE, as conclusões do Advogado-Geral Manuel Campos Sánchez Bordona. Segundo ele, a permissibilidade do cúmulo de procedimentos e de sanção administrativa de natureza criminal e de sanção penal, em sentido estrito, viola o princípio do *ne bis in idem*, até pelo conceito autônomo de sanção penal desenvolvido pela Corte de Estrasburgo e pelo Tribunal de Justiça em decisões anteriores²⁶⁵.

Há outros julgamentos dignos de nota, como o caso de E. Di Puma e a A. Zecca²⁶⁶. No processo principal, a autoridade italiana de mercado de capitais aplicou sanções administrativas pecuniárias aos interessados. Entretanto, de acordo com os autos enviados ao TJUE, os fatos imputados a Puma e a Zecca, no âmbito dos procedimentos que tinham por fim aplicar sanção administrativa pecuniária, seriam os mesmos com base nos quais foram instaurados processos penais contra eles no Tribunal de Primeira Instância de Milão. Os procedimentos penais foram encerrados definitivamente por sentença absolutória transitada

²⁶⁴ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Luca Menci contra Procuradoria da República da Itália (C-524/15). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

²⁶⁵ EUROPA. Conclusões do Advogado-Geral. Luca Menci contra Procuradoria da República da Itália (C-524/15). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019. Corroborando a posição defendida pelo Advogado-Geral Manuel Campos Sánchez Bordona, como observado por Yasmin Luterbark, no caso Menci, “não parece haver qualquer conexão de complementaridade ou paralelismo entre os procedimentos, demonstrando uma clara separação entre o procedimento administrativo e penal, muito menos uma relação temporal estreita, já que o intervalo entre eles é superior a um ano, e o início do procedimento penal ocorreu após o trânsito em julgado da sanção administrativa de natureza penal”. LUTEBARK, Yasmin Marques. **O conceito de sanção penal para aplicação do *ne bis in idem* na Europa**. Dissertação de Mestrado em Direito. Faculdade de Direito de Coimbra. Orientador António Pedro Nunes Caeiro. 2018. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt>. Acesso em: 20 jun. 2019.

²⁶⁶ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-7/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

em julgado, que declarou “a inexistência de elementos constitutivos da infração que o artigo 14, n. 1, da Diretiva 2003/6 visa punir”²⁶⁷.

Reconheceu o TJUE, inicialmente, que a proteção conferida pelo princípio do *ne bis in idem* “não se limita à situação em que a pessoa em causa foi objeto de uma condenação penal, mas estende-se também àquela em que essa pessoa foi definitivamente absolvida”²⁶⁸.

Assim é que concluiu o TJUE pela inadmissibilidade do procedimento que teria como objetivo aplicar a sanção administrativa pecuniária de natureza penal, por já ter havido o encerramento definitivo de processo penal pelos mesmos fatos (abuso de informação privilegiada). Não se permitiria, simultânea ou posteriormente, punição com sanções penais e administrativas pecuniárias, sob pena de violação do princípio *ne bis in idem*²⁶⁹.

Interessante mencionar que no caso Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-597/16), o TJUE observou, quanto ao princípio da proporcionalidade como limitação justificável ao *ne bis in idem*, que, para ser aceitável, seria necessário que o objetivo de proteger a integridade dos mercados financeiros e a confiança do público nos instrumentos financeiros até poderia justificar o cúmulo de procedimentos e de sanções de natureza penal, como o que está previsto, por exemplo, na legislação nacional italiana, “desde que tais procedimentos e respectivas sanções prossigam, com vista à realização desse objetivo, finalidades complementares que tenham por objeto, se for caso disso, aspectos diferentes da mesma conduta ilícita em causa”, o que não se deu na hipótese do caso em comento²⁷⁰.

Cita-se, por fim, o caso Garlsson Real Estate, Stefano Ricucci e Magiste International, condenados criminalmente, com sentença transitada em julgado, em razão da prática de comportamentos ilícitos de manipulação de mercado. Em seguida, a autoridade italiana de mercado de capitais deu continuidade a um procedimento de sanção administrativa pecuniária contra as mesmas pessoas²⁷¹.

²⁶⁷ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-7/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁶⁸ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-7/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁶⁹ No caso Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-597/16), para o TJUE, o princípio do *ne bis in idem* deve ser interpretado no sentido do não seguimento de “procedimento de sanção administrativa pecuniária de natureza penal após ter sido proferida uma sentença penal de absolvição transitada em julgado que declarou que os fatos suscetíveis de constituir uma infração à legislação relativa ao abuso de informação privilegiada, com base nos quais tinha também sido instaurado este procedimento, não tinham sido provados.” EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-7/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁷⁰ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-7/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁷¹ EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci e Magiste International SA (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

Nesse julgamento, o TJUE reafirmou que, após sentença transitada em julgado, não é possível, por força do princípio do *ne bis in idem*, o cúmulo tanto de procedimentos como de sanções que tenham natureza penal, ou seja, que possuam finalidade repressiva. Além disso, consignou que “a qualificação jurídica [...] dos fatos e o interesse jurídico protegido não são relevantes para efeitos da verificação da existência de uma mesma infração”, sendo preponderantes os seus elementos substanciais relacionados aos fatos. Igualmente ao decidido no caso Menci, a despeito da infração criminal exigir um elemento subjetivo, diversamente da sanção administrativa pecuniária de natureza penal, salientou o Tribunal de Justiça que a relação dessa circunstância ou elemento constitutivo suplementar, “não é, por si só, suscetível de pôr em causa a identidade dos fatos materiais em questão”²⁷².

Concluindo o julgamento do caso Garlsson Real Estate, Stefano Ricucci e Magiste International, o TJUE decidiu que, como a sanção administrativa pecuniária da hipótese ventilada não tinha apenas por objeto reparar o prejuízo causado pela infração, mas também uma finalidade repressiva²⁷³, o princípio do *ne bis in idem* deveria ser interpretado no sentido de não ser possível dar continuidade a um procedimento que culminasse em sanção administrativa pecuniária de natureza penal contra uma pessoa pela prática de comportamentos ilícitos, que constituem manipulação de mercado, pelos quais já foi proferida uma condenação penal transitada em julgado.

Conforme ressaltado pelo Advogado-Geral Manuel Campos Sánchez Bordona,

[...] A exigência de efetividade das sanções não constitui uma limitação do direito ao *ne bis in idem* do artigo 50 da Carta. A obrigação de aplicar sanções efetivas, proporcionadas e dissuasivas impende sobre os Estados de forma geral e independentemente de adotarem um sistema de via dupla (penal e administrativa) ou de via única (penal) para punir os abusos de mercado. Seja qual for o mecanismo escolhido, o regime sancionatório tem de ser efetivo e, em qualquer caso, respeitar o direito ao *ne bis in idem* consagrado no artigo 50 da Carta [de Direitos Fundamentais da União Europeia]²⁷⁴.

Finalizando os comentários sobre a jurisprudência do TJUE acerca do direito fundamental de não ser punido penalmente mais de uma vez pelos mesmos fatos, talvez por essas idas e vindas na interpretação e no alcance do princípio do *ne bis in idem*,

²⁷² EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci e Magiste International SA (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁷³ *In casu*, a sanção administrativa cominada variava “entre vinte mil e cinco milhões de euros, podendo esta sanção, em certas circunstâncias [...] aumentar até três vezes o seu montante ou até um montante igual a dez vezes o produto ou a mais-valia obtida a partir da infração”. EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci e Magiste International SA (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

²⁷⁴ EUROPA. Conclusões do Advogado-Geral. Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci e Magiste International SA (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

especificamente após a convergência do TJUE à posição da CEDH, quanto à justificativa do cúmulo de procedimentos e de sanções fiscais e penais pelos mesmos fatos, espera-se, nos próximos julgamentos, ao menos, o desenvolvimento de *standards* mais claros na justificativa de permitir que o Estado exerça duplamente seu poder punitivo, com indicações mais precisas, inclusive, quanto ao *quantum punitivo estritamente necessário*, em conformidade ao princípio da proporcionalidade.

5.4 Alcance do princípio do *ne bis in idem* sob a perspectiva do direito ibérico

Depois de evidenciado o sentido dado ao *ne bis in idem* por tribunais supranacionais, inclusive pela Organização de Direito Internacional da qual o Brasil é membro, qual seja, a Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH), e após a análise de alguns dos julgamentos mais relevantes sobre esse tema pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, instituição responsável por interpretar e aplicar o direito comunitário da União Europeia, sempre com o objetivo de fomentar a construção de soluções mais racionais no cenário interno quanto ao tratamento dispensado à cumulação de sanções tributárias pelos mesmos fatos e contra o mesmo agente, entende-se importante explorar algumas experiências do direito estrangeiro.

Pelos influxos dos países de matriz continental europeia na construção do sistema jurídico brasileiro, especialmente dos países da Península Ibérica, justifica-se a escolha de Portugal e Espanha.

Em Portugal, a Lei n. 15/2001 aprovou o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), pondo fim, ao menos formalmente, a muitas dúvidas e discussões, ao afirmar em seu art. 2º, n. 1, que “constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”. E o n. 2 desse mesmo dispositivo legal dispõe que as infracções tributárias se dividem em crimes e contraordenações²⁷⁵. Aos crimes, que estão sujeitos a processos penais, são aplicadas as penas de multa e/ou pena de prisão. E às contraordenações são aplicadas paradigmaticamente “as coimas”, como sanção, por meio de

²⁷⁵ “Artigo 2. Conceito e espécies de infracções tributárias. 1 – Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior. 2 – As infracções tributárias dividem-se em crimes e contraordenações [...]”. PORTUGAL. Regime Geral das Infracções Tributárias. Lei n. 15/2001, de 05 de junho. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei>. Acesso em: 15 jun. 2019. Para Isabel Marques da Silva, infracção tributária seria “a violação de deveres tributários que impossibilitam ou dificultam à Administração Tributária apurar a prestação tributária devida ou proceder regularmente à respetiva cobrança”. SILVA, Isabel Marques da. Regime geral das infracções tributárias. **Cadernos IDEFF**, 3. ed., n. 5, Coimbra: Almedina, 2010, p. 48.

processo administrativo, nos termos dos artigos 51 e seguintes da RGIT²⁷⁶, sendo, todavia, passíveis de revisão judicial.

O RGIT do ordenamento português unificou, por meio de um só ato normativo, os princípios e regras processuais aplicáveis às infrações tributárias, constituindo “um acontecimento histórico, pois nunca, até então, [em Portugal] as infracções de carácter punitivo haviam sido objecto de tratamento unitário”²⁷⁷.

Do exame da moldura normativa portuguesa, é possível aferir-se que o critério distintivo entre crimes e contraordenações tributárias baseia-se na maior ou menor gravidade atribuída a cada uma das infrações, representada por limites quantitativos, mesmo que, muitas vezes, deles decorram algumas incongruências. Conforme indicado por Germano Marques da Silva, por ocasião da elaboração do projeto que culminou na promulgação do RGIT,

[...] Foi introduzido elemento quantitativo na delimitação dos crimes à semelhança do que se passava noutros ordenamentos jurídicos que nos são próximos, nomeadamente em Espanha. A motivação era simplesmente pragmática: não atulhar os tribunais com processos menos graves e que poderiam ser resolvidos satisfatoriamente e com mais celeridade com recurso ao ilícito de mera ordenação social (deixar as sardinhas para o âmbito do ilícito de mera ordenação social para que os tribunais pudessem ter mais disponibilidade para pescar os tubarões). Por isso, a Comissão propôs um limite quantitativo para a grande maioria das incriminações, tipificando como contraordenações os mesmos factos de valor inferior ao limite quantitativo fixado para os crimes. É disso claro exemplo a contraordenação de descaminho (art. 108), a contraordenação de introdução irregular no consumo (art. 109), a “falta de entrega da prestação tributária” (art. 114) e outras que seria fastidioso enumerar²⁷⁸.

Além disso, de acordo com o n. 3 do art. 2º do RGIT, se do mesmo fato resultar a prática simultânea de crime e de contraordenação, o agente será punido apenas pelo crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação²⁷⁹. Essa regra reflete o concurso aparente de normas. A infração tributária deve ser punida segundo a

²⁷⁶ “Artigo 51. Âmbito. Ficam sujeitas ao processo de contra-ordenação tributário as infracções tributárias sem natureza criminal, salvo nos casos em que o conhecimento das contra-ordenações caiba aos tribunais comuns, caso em que é correspondentemente aplicável o disposto no capítulo I da parte II desta lei.” PORTUGAL. Regime Geral das Infracções Tributárias. Lei n. 15/2001, de 05 de junho. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei>. Acesso em: 15 jun. 2019.

²⁷⁷ SILVA, Isabel Marques da. Regime geral das infracções tributárias. **Cadernos IDEFF**, 3. ed., n. 5, Coimbra: Almedina, 2010, p. 21-22.

²⁷⁸ “Mais uma nota. No RGIT não se estabelecia qualquer limite quantitativo relativamente ao abuso de confiança, fiscal e contra a Segurança Social, mas posteriormente foi consagrado o limite de € 7.500 para o abuso de confiança fiscal, mantendo-se sem limite o abuso de confiança contra a Segurança Social. Também no que respeita à fraude a lei distingue a fraude fiscal da fraude contra a Segurança Social, estabelecendo como limite daquela a quantia de €15 000 e mantendo nesta a quantia de € 7 500. É manifesto que o estabelecimento destes limites quantitativos tem muito de arbitrário, mas seguramente não resulta da maior ou menor censurabilidade ética dos concretos procedimentos que determine a distinção entre crime e contraordenação”. SILVA, Germano Marques da. Princípios gerais em matéria de contraordenações tributárias. In: REIS, Margarida (org.). **Contraordenações tributárias 2016**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2017, p. 12-13.

²⁷⁹ “Artigo 2. [Omissis]. 3 – Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação”. PORTUGAL. Regime Geral das Infracções Tributárias. Lei n. 15/2001, de 05 de junho. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei>. Acesso em: 15 jun. 2019.

norma mais severa, qual seja, a tipificada como crime, por valorar globalmente o fato praticado ou por conter, em sua integralidade, o desvalor da conduta praticada. Nessa hipótese, a contraordenação “tornar-se-á subsidiária do crime, adquirindo autonomia punitiva”²⁸⁰.

Assim é que, nos termos do art. 61 do RGIT, extingue-se o procedimento por contraordenação, quando a acusação for recebida em procedimento criminal. E na hipótese de arquivamento do inquérito ou quando não deduzida a acusação, a teor do art. 45 do RGIT, a decisão deverá ser comunicada à administração tributária para instauração de procedimento por contraordenação, se for o caso²⁸¹.

E tudo isso em respeito ao raio de proteção que radica no princípio do *ne bis in idem*, que tem assento constitucional em Portugal, previsto no n. 5 do art. 29 da Lei Fundamental, conforme o qual “ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime”²⁸².

Embora estejam em causa um crime e uma contraordenação, proíbe o *ne bis in idem*, substancialmente, que duas ou mais normas disputem, com igual autoridade, a sua aplicação ao mesmo fato: “Para evitar a perplexidade ou a intolerável solução pelo *bis in idem*, o direito penal (como o direito em geral) dispõe de regras, explícitas ou implícitas, que previnem a possibilidade de conflitos de normas no seu seio”²⁸³.

Quanto ao direito espanhol, há de ser registrado que, mesmo antes da promulgação da Constituição de 1978, ainda durante o período franquista, já se reconhecia a identidade entre o ilícito penal e o ilícito administrativo e, conseqüentemente, a ausência de diferença substancial entre as sanções penais e as sanções administrativas, conforme demonstra, por exemplo, julgado de 09 de fevereiro de 1972, do Tribunal Supremo da Espanha, que equiparou referidas sanções, ao exigir para a incidência das sanções administrativas, com matices, grande parte das garantias inerentes à sanção penal²⁸⁴.

²⁸⁰ DIAS, Augusto da Silva. **Direito das contra-ordenações**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 154.

²⁸¹ PORTUGAL. Regime Geral das Infracções Tributárias. Lei 15/2001, de 05 de junho. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei>. Acesso em: 15 jun. 2019.

²⁸² PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt>. Acesso em: 19 jun. 2019. A expressão “crime” constante do texto constitucional português deve ser entendida como um dado fato ou acontecimento histórico. ISASCA, Frederico. **Alteração substancial dos factos e sua relevância no processo penal português**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 220-221. Ainda em relação a esse preceito normativo, José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira advertem que a Constituição portuguesa, ao proibir o duplo julgamento, também proíbe a dupla penalização. CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República portuguesa anotada**. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1993, p. 194-195.

²⁸³ SILVA, Germano Marques da. **Direito penal português – parte geral**. t. I. Introdução e teoria da lei penal. 2. ed. Lisboa: Verbo, 2001, p. 325-326.

²⁸⁴ SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 74.

E não tardou para que fossem consagradas a esfera penal e a esfera administrativa sancionadora como manifestações de um *ius puniendi* uno do Estado pelo Tribunal Constitucional, na STC 2/1981²⁸⁵, como expressão decorrente do princípio do *ne bis in idem*, corolário dos princípios da legalidade e da tipicidade previstos no art. 25.1 da Constituição da Espanha de 1978.

Nessa decisão (STC 2/1981), o Tribunal Constitucional declarou o *status* de direito fundamental do princípio do *ne bis in idem*, que proíbe a duplicidade de sanções punitivas – administrativa e penal – nas hipóteses em que houver identidade de sujeito, dos fatos e dos fundamentos, desde que não se trate de relação de sujeição especial²⁸⁶.

Em acréscimo à conexão aos princípios da legalidade e da tipicidade previstos no art. 25.1 da Constituição da Espanha de 1978, o Tribunal Constitucional, na STC 154/1990, acrescentou o princípio de proporcionalidade como expressão decorrente do princípio do *ne bis in idem*. Segundo o Tribunal, deve-se exigir proporcionalidade entre a infração e a sanção, mantendo adequação e harmonia entre o nível de gravidade da sanção e da correlata qualificação da infração²⁸⁷.

[...] A exigência de *lex praevia* e *lex certa* que impõe o artigo 25.1 da Constituição obedece, entre outros motivos, à necessidade de garantir aos cidadãos um conhecimento antecipado do conteúdo da reação punitiva ou sancionadora do Estado, ante a eventual prática de um fato ilícito. Esse conteúdo garantista seria inútil se esse mesmo fato, e por igual fundamento, pudesse ser objeto de uma nova sanção, o que comportaria uma punição desproporcional à conduta ilícita²⁸⁸.

Além disso, na STC 2/2003, consignou-se que para a doutrina constitucional, o decisivo é a limitação proporcional das sanções em correlação à gravidade dos fatos praticados. Isto porque somente é legítima uma sanção equivalente à gravidade do fato sancionado²⁸⁹, o que foi reafirmado na decisão proferida na STC 334/2005²⁹⁰.

²⁸⁵ ESPANHA. Jurisprudencia constitucional, número de referencia 2/1981 (sentencia). Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 10 dez. 2018.

²⁸⁶ PÉREZ MANZANO, Mercedes. **La prohibición constitucional de incurrir en bis in idem**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 23.

²⁸⁷ Conforme a STC 154/1990, a adequação leva o legislador a qualificar o delito num determinado nível de gravidade fixando sanções proporcionais a tal qualificação. Todavia, aplicada uma determinada sanção a uma específica infração, a reação punitiva resta esgotada. E por isso, dita reação deve estar em harmonia ou consonância com a proporcionalidade. ESPANHA. Tribunal Constitucional. STC 154/1990. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 jun. 2019.

²⁸⁸ ESPANHA. Tribunal Constitucional. STC 154/1990. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 jun. 2019.

²⁸⁹ ESPANHA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia 2/2003, de 16 de enero de 2003. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 set. 2018.

²⁹⁰ ESPANHA. Tribunal Constitucional. Sala Primera. Sentencia 334/2005, de 20 de diciembre de 2005. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 jun. 2019.

Também por ocasião da decisão proferida na STC 2/2003, o Tribunal Constitucional da Espanha considerou que o núcleo essencial da garantia material do *ne bis in idem* reside em impedir o excesso punitivo.

Conforme observado por León Villalba, o Tribunal Constitucional, ao indicar o princípio da proporcionalidade como manifestação do *ne bis in idem*, não o fez como um fundamento básico, senão complementar, em reforço a sua dimensão material²⁹¹.

O Tribunal Constitucional ainda acrescentou nas argumentações expendidas nas sentenças STC 177/1999 e STC 2/2003, critérios de segurança jurídica à expressão do *ne bis in idem*, como mais um elemento a justificar a proibição da cumulação de sanções pelos mesmos fatos²⁹².

Isso porque o princípio de supremacia da ordem penal baseia-se não apenas na impossibilidade de uma cumulação de castigos pelos mesmos fatos, mas também para buscar evitar que, sobre um mesmo substrato fático, recaiam eventuais pronunciamentos contraditórios como consequência de simultâneos ou sucessivos procedimentos de natureza penal e administrativa, a cargo de diferentes autoridades²⁹³.

Especificamente em matéria tributária, e em sentido semelhante ao decidido na STC 2/1981, o Tribunal Constitucional, na STC 18/1981, afirmou a aplicabilidade dos princípios reitores do direito penal ao procedimento sancionador de natureza tributária. Declarou que a esfera penal e a esfera administrativa sancionadora são ambas manifestações do ordenamento punitivo estatal, ao ponto de permitir que um mesmo bem jurídico ou interesse venha a ser protegido ou tutelado por “técnicas administrativas ou penais”²⁹⁴.

Essa indistinção, ademais, pode igualmente ser constatada pela análise do marco normativo tributário da Espanha. É crível afirmar que as diferenças entre o ilícito tributário e o ilícito penal residem, principalmente, na quantia do dano (ou do perigo de dano) causado ao

²⁹¹ LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. *Acumulación de sanciones penales y administrativas*: sentido y alcance del principio *ne bis in idem*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 437.

²⁹² ESPANHA. Tribunal Constitucional. STC 154/1990. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 jun. 2019.

²⁹³ Precisamente para evitar que se ditem resoluções (judiciais e administrativas) contraditórias, os órgãos jurisdicionais penais têm caráter prioritário no processamento e nos julgamentos dos fatos que, *prima facie*, constituam elementos de hipóteses delitivas. Essa atribuição preferente repousa na concorrência exclusiva da ordem jurisdicional quanto à imposição de sanções por condutas constitutivas de delito “e não num abstrato critério de prevalência absoluta do exercício dessa potestade punitiva sobre a potestade sancionadora das Administrações públicas, que encontra também respaldo no Texto Constitucional”. ESPANHA. Jurisprudencia constitucional, número de referencia STC 177/1999 (sentencia), publicación BOE 18 nov. 1999. Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 10 dez. 2018. No mesmo sentido: ESPANHA. Tribunal Supremo. STS 5794 de 15 de diciembre de 2015. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

²⁹⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea. *Cronica Tributaria* 139, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, p. 107-137.

erário – *la cuantía dejada de ingresar* – e, em alguns casos, no elemento subjetivo do injusto²⁹⁵.

Em continuidade ao desenvolvimento do *ne bis in idem* no ordenamento jurídico espanhol, na STC 77/1983, o Tribunal Constitucional reconheceu a primazia da jurisdição penal e, por consequência, a subordinação da potestade administrativa às autoridades judiciais, por meio da necessária paralisação do procedimento sancionador pela administração, desde que os fatos em comento sejam constitutivos de crime²⁹⁶.

Nesse sentido, já dispunham o art. 133 da *Ley* n. 30/1992 (Regime Jurídico das Administrações Públicas e do Procedimento Administrativo Comum) e o Real Decreto n. 1398/1993²⁹⁷, ao assegurarem a supremacia da esfera penal. E essa principiologia foi mantida na atual Lei Geral Tributária (*Ley* n. 58/2003) que em seus arts. 178 e 180.1 alberga o “princípio da não concorrência de sanções tributárias”²⁹⁸, e na vigente *Ley* n. 40/2015 (regula o Regime Jurídico do Setor Público), ao dispor, em seu art. 31, sobre a impossibilidade de cumulação de sanções por fatos que já tenham sido penal ou administrativamente sancionados, desde que evidenciadas a identidade do sujeito, do fato e do fundamento²⁹⁹.

Aliás, quanto à Lei Geral Tributária (*Ley* n. 58/2003), nos termos do seu art. 250, fica impedida a administração tributária de iniciar, ou deverá se abster de continuar, procedimento sancionador correspondente a fatos constitutivos de elementos de obrigação tributária vinculados a possível delito contra o erário. Ainda de acordo com esse dispositivo normativo, a sentença condenatória por crime tem como efeito proibir a imposição de sanção administrativa pelos mesmos fatos³⁰⁰.

²⁹⁵ SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

²⁹⁶ ESPANHA. Jurisprudencia constitucional, número de referencia 77/1983 (sentencia). Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 10 dez. 2018.

²⁹⁷ Textos legais consultados no **Boletín Oficial del Estado español**. Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 19 jun. 2019.

²⁹⁸ “Artículo 178. Principios de la potestad sancionadora. La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. [Omissis]”. “Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias. 1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente. 2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. [Omissis]”. *Ley* 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

²⁹⁹ “Artículo 31. Concurrencia de sanciones. 1. No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento. [Omissis]”. ESPANHA. *Ley* 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **Boletín Oficial del Estado español**. Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em 19 jun. 2019.

³⁰⁰ “Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública. 1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la

Confirmando o julgamento mencionado nos autos relativos ao STC 77/1983, o Tribunal Constitucional, na decisão STC 2/2003, reafirmou a posição de supremacia da jurisdição penal sobre a potestade administrativa. Esclareceu que a subordinação da administração à autoridade judicial decorreria, entre outras exigências, da necessidade de respeito à coisa julgada e da impossibilidade de que os órgãos da Administração continuem ou finalizem atuações ou procedimentos sancionadores, nos casos em que os fatos podem ser constitutivos de crime, conforme o Código Penal ou leis penais especiais, embora a autoridade judicial ainda não tenha se pronunciado sobre tais fatos³⁰¹.

Por fim, assinalando o compromisso que se deve ter quanto à promoção e ao desenvolvimento de direitos humanos, o Tribunal Constitucional da Espanha, na STC 69/2010, indicou que o princípio do *ne bis in idem* deve coincidir substancialmente com a mesma dimensão atribuída a esses princípios nos convênios internacionais sobre direitos humanos³⁰².

Hacienda Pública. 2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. 3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V”. ESPANHA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **Boletín Oficial del Estado español**. Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em 19 jun. 2019.

³⁰¹ ESPANHA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia 2/2003, de 16 de enero de 2003. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 set. 2018.

³⁰² ESPANHA. Tribunal Constitucional. Sala Segunda. STC 69/2010, de 18 de octubre de 2010. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 24 jun. 2019.

6 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como ponto de partida a compreensão de que o ordenamento jurídico não é um conjunto de normas separadas em compartimentos estanques e incomunicáveis e, portanto, incapaz de fornecer respostas satisfatórias, proporcionais, racionais e justas, tendo o intérprete que frequentemente recorrer à discricionariedade para sua solução, aumentando a variabilidade das respostas a serem fornecidas para casos similares, trazendo desigualdade e insegurança jurídica.

Com essa contextualização, investigou-se o exercício do *ius puniendi* estatal, quando da violação de obrigações de índole tributária, buscando-se respostas à aplicação cumulada das esferas penal e administrativa sobre os mesmos fatos.

É que, dada a infindável gama de condutas potencialmente aptas a violar o direito, buscou-se distinguir se há ilícitos com naturezas distintas e que, por consequência, reclamam igualmente respostas distintas, previstas por subsistemas dotados de caracteres igualmente distintos, obscurecendo a delimitação existente entre o espaço de atuação do direito sancionador penal e não penal, ou se tal afirmação é equívoca por conta de uma potencial identidade existente entre toda e qualquer ação contrária a preceitos jurídicos.

A consequência prática diretamente derivada de tal dificuldade revela-se pela constante ampliação e retração legislativa envolvendo sanções penais e não penais que se propõem a, muitas vezes, regulamentar condutas idênticas, como aquela em que o cidadão visando reduzir fraudulentamente a base de cálculo do imposto de renda, insere elementos inexatos na declaração fiscal, nos termos da legislação em vigor, respondendo pelo crime de sonegação fiscal, a depender do *modus operandi*, assim como por infrações tributárias não delituosas pelo descumprimento da mesma obrigação tributária, destacando-se, entre elas, a penalidade pecuniária denominada multa qualificada.

Esses movimentos de criminalização-descriminalização revelam que as escolhas legislativas não são realizadas sob parâmetros minimamente aptos a afastarem o excesso ou a repelirem a insuficiência da resposta jurídica ao ilícito, esquecendo-se de que a falta de norma penal tutelando bens de “dignidade penal” gera proteção insuficiente vedada pela Constituição Federal, enquanto que a utilização dessa mesma espécie normativa para tutelar bens que não ostentem características de fundamentalidade implica violação constitucional por excesso punitivo.

Tal fato se demonstrou em específico na seara tributária, quando, por opção de política criminal, o legislador, desde 1965, com exceção do que ocorreu em 1991, prevê que o

pagamento integral do débito (tributo + multas), a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ocasiona a extinção da punibilidade, independentemente de qualquer desvalor da ação ou do resultado.

Verificou-se que, no Brasil, as infrações delituosas e não delituosas tributárias possuem identidade ontológica e estrutural, tutelam os mesmos bens e interesses juridicamente relevantes, são teleologicamente semelhantes, compartilham uma antijuridicidade única e comum, porém, por escolha do legislador, vêm sendo etiquetadas ou rotuladas em normas penais ou administrativa/tributária. Isso lhes confere naturezas jurídicas distintas, estando suas diversas manifestações punitivas jungidas a regimes jurídicos diversos, podendo ensejar a incidência cumulativa de sanções diferentes, pelo Poder Judiciário e pela Administração, ante a autonomia e independência das instâncias, que goza de ampla aceitação por parte da doutrina e da jurisprudência pátria, causando paradoxos que desafiam os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do *ne bis in idem*, como visto no desenvolvimento deste trabalho.

Foi mencionada também a relevância do tema atinente à Súmula Vinculante n. 24 do STF, que impossibilita a inauguração da esfera criminal do direito sancionador tributário antes do esaurimento do procedimento administrativo para constituição definitiva do crédito tributário, o que demonstra, mais ainda, a imbricada relação existente entre os distintos ramos do direito. Com isso, o STF reconheceu a incoerência sistemática de um ordenamento jurídico capaz de admitir a imposição de penas privativas de liberdade quando as sanções de natureza administrativo-tributárias para a mesma hipótese concreta tenham sido consideradas inaplicáveis por ausência de seus pressupostos de fato e de direito pela administração fazendária. Ou se está diante de uma conduta violadora do ordenamento jurídico capaz de atrair as respostas normativas punitivas existentes, ou a conduta não ostenta as características necessárias para tanto. Não há como uma mesma equação desafiar respostas distintas unicamente por conta da mudança do órgão que seja instado a respondê-la.

A partir de tal precedente, e enquanto não promovida uma reforma legislativa com clara distinção dos ilícitos penais voltados às condutas mais gravosas ao bem jurídico tutelado e aos ilícitos administrativos, apta a ordenar e unificar de forma adequada a persecução estatal no âmbito tributário, seja de índole penal ou seja administrativa, que são, em verdade, uma manifestação específica de um *ius puniendi* genérico do Estado, cabe ao intérprete adotar uma postura que permita reconstruir o sentido e o alcance do *ne bis in idem*. Ao aplicar o instrumental jurídico hoje existente, espera-se um exercício hermenêutico do intérprete, no sentido de perquirir se está efetivamente a cumprir a *adequação valorativa* e a *unidade*

sistêmica do direito, considerando, assim, não somente os diversos ramos do direito, mas também os princípios gerais e aqueles próprios do direito penal, além das garantias constitucionais existentes, de modo a impedir que as descoordenações do sistema vigente possam redundar no comprometimento das garantias fundamentais de segurança, igualdade e proporcionalidade na aplicação da punição, proibindo-se os excessos.

Tendo em mente o recorte metodológico deste trabalho, que busca trazer aportes para a reconstrução de uma melhor resposta sancionadora, superando a ausência de diálogo entre a aplicação de normas delituosas e não delituosas tributárias, é que foram abordados os princípios da insignificância e da proporcionalidade e, mais detalhadamente, o do *ne bis in idem* – imprescindíveis para ser evitada a cumulação de sanções punitivas pelos mesmos fatos e fundamentos.

A razão do princípio do *ne bis in idem* reside na necessidade de unicidade da (re)ação punitiva do Estado, na segurança do cidadão de não ser sancionado mais de uma vez, pelos mesmos fatos e diante da mesma *ratio*. Assim, o *ne bis in idem* pode ser traduzido tanto na proibição de ajuizamento de mais de um processo, como na proibição de mais de uma investigação pelo mesmos fatos (*nemo debet bis vexari pro una et eadem causa*), bem como na interdição de julgamento ou de consequências sancionatórias pelos mesmos fatos (*nemo debet bis puniri pro uno delicto*), nominadas pela doutrina de vertente ou dimensão processual e material, respectivamente, do *ne bis in idem*. Porém, a presente investigação centrou-se apenas no sentido material do *ne bis in idem* ou *ne bis in idem puniri*.

Na verificação das três condições para aplicação do princípio do *ne bis in idem* constatou-se (i) quanto à identidade da pessoa punida, a possibilidade de haver punição da pessoa jurídica na esfera administrativa com imposição de multa qualificada, em razão de ato praticado pelo sócio, dirigente, gerente da empresa e, simultânea ou posteriormente, a imposição, na esfera judicial, à pessoa física (sócio, dirigente ou gerente da pessoa jurídica) por crime de sonegação fiscal. Percebeu-se que, a depender do modelo de responsabilidade penal adotado, essa cumulação de sanções poderá vir a ensejar violações ao princípio do *ne bis in idem*. (ii) Quanto à identidade dos fatos objetos de julgamento (*factum*), não se duvida de que há ofensa ao *ne bis in idem* até pela literal sobreposição dos fatos objetos de julgamento (*factum*), quando se trata de pluralidade de respostas sancionatórias em caso de multa qualificada e do crime de sonegação fiscal, pela identidade dos fatos materiais, entendida como a existência de um conjunto de circunstâncias concretas homogêneas. (iii) Quanto à duplicação dos fundamentos sancionatórios (*idem*), após a definitividade de uma das duas decisões, entende-se pela unidade de fundamento punitivo, pois a sanção pelo

descumprimento de um dever jurídico prescrito em norma tributária tem a mesma *ratio* de uma sanção imposta pela supressão ou redução do cumprimento da obrigação de pagar tributo, mediante fraude, não havendo diferença ontológica entre a sanção penal tributária e aquela oriunda da condenação em um processo administrativo, fato este reconhecido pelo STF.

Assim, diante da impossibilidade de cumulação de sanções com finalidades punitivas, enquanto não implementadas pelo legislador brasileiro reformas legislativas como as que ocorreram, por exemplo, na península ibérica, que atribuam primazia à jurisdição penal, além da introdução de critérios de diferenciação qualitativa e quantitativa nos tipos legais, delimitando as fronteiras entre os crimes tributários e as infrações tributárias, impõem-se mudanças de postura do intérprete.

Dada a opção do legislador brasileiro pelo pagamento do tributo e da multa qualificada, demonstrada pelas inúmeras leis infraconstitucionais que tratam da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário, corroborado pela jurisprudência pátria que, como visto, adota o entendimento de que o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado; e, ainda pela causa de prejudicialidade prevista na Súmula Vinculante n. 24, que exige a constituição definitiva do crédito tributário para que ocorra justa causa para a ação penal, há de se conferir prevalência ao processo administrativo.

Por isso é que apenas deve dar-se prosseguimento ao processo penal em caso de pagamento parcial do débito (tributo + multa), a despeito da violação parcial do *ne bis in idem*, até para que não haja mais ofensas aos direitos fundamentais do contribuinte. E, no caso de já ter havido imposição de sanção penal, essa deverá sofrer desconto da penalidade aplicada na esfera administrativa, de modo a se alcançar, pelo menos, uma proporcionalidade na punição integralmente aplicada, impedindo-se, desse modo, a sobreposição de sanções.

Em caso de não pagamento do débito, suspende-se o processo administrativo em que restou reconhecida a existência do tributo e da infração tributária, dando-se seguimento ao processo penal e, finalizado o processo, em caso de absolvição fundada em prova da inexistência do fato (CPP, art. 386, I) ou em prova de que o réu não concorreu para a infração penal (CPP, art. 386, IV), não poderá a autoridade fazendária pretender punir o contribuinte, dado o caráter definitivo da sentença penal absolutória sobre essas questões. Caso extinta a ação penal ou absolvido o réu por outro fundamento – como a atipicidade (penal) da conduta,

por exemplo —, a autoridade fazendária deverá iniciar a execução do crédito tributário. Já caso ocorra condenação, obstar-se-ia qualquer punição na esfera administrativa.

REFERÊNCIAS

ABEL SOUTO, Miguel. **Teorías de la pena y limites al *jus puniendi* desde el estado democrático**. Madrid: Dilex S.L., 2006.

AISA, Estrella Escuchuri. **Teoría del concurso de leyes y de delitos**: bases para una revisión crítica. Granada: Comares, 2004.

ALBERO, Ramón García. ***Non bis in idem* material y concurso de leyes penales**. Barcelona: Cedecs Editorial, 1995.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

AMATUCCI, Fabrizio. I principi della proporzionalità e del *ne bis in idem* nel sistema sanzionatorio tributario. **Diritto e pratica tributaria internazionale**, 2, 2015.

AMICIS, Gaetano de. *Ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza Grande Stevens nell'ordinamento italiano, **Rivista Trimestrale**, n. 3-4, 2014. Disponível em: <http://www.penalecontemporaneo.it>. Acesso em: 04 jul. 2018.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 77, fev. 2002.

ARÊDES, Sirlene Nunes. *Ne bis in idem*: direito fundamental constitucional aplicável na relação entre esferas penal e administrativa geral no direito brasileiro. **Direito, Estado e Sociedade**. Revista da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 52, jan.-jun. 2018.

ARRUDA, Octaviano Padovese de. Tributos com efeito de confisco. Casos de paradoxos desenferados pela doutrina. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 97, mar-abr. 2011.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **O direito introdução e teoria geral**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978.

ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e a exclusão de responsabilidade penal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 125, ano 32, 1995.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Las piezas del derecho**. Madrid: Ariel, 1996.

ATALIBA, Geraldo. Imposto de renda: multa punitiva. **Revista de Direito Administrativo**, n. 126. Rio de Janeiro: FGV, 1977.

ATALIBA, Geraldo. Infrações e sanções tributárias. *In: Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues. **As normas gerais da repressão como limites para compreensão das sanções tributárias**. 265f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito. Pontifícia Universidade Católica, Belo Horizonte, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes tributários**: novo regime de extinção de punibilidade pelo pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º. Estado de Direito, São Paulo, n. 31, ago. 2011.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Aspectos da teoria geral do processo constitucional: teoria da separação de poderes e funções do Estado. **Revista Inf. Legisl.**, Brasília, ano 19, n. 76, out.-dez. 1992.

BARJA DE QUIROGA, Jacobo López. **El principio non bis in idem**. Madrid: Dickinson, 2004.

BARROS, Suzana Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, jan. 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acesso em: 03 maio 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução Paulo M. Oliveira. São Paulo: Edipro, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERNAL PULIDO, Carlos. **El principio de proporcionalidade y los derechos fundamentales**: el principio de proporcionalidade como critério para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2007.

BIEHLER, Anke; KNIEBÜHLER, Roland; LELIEUR-FISCHER, Juliette; ESTEIN, Sibyl. **Freiburg proposal on concurrent jurisdictions and the prohibition of multiple prosecutions in the European Union**. Freiburg im Breisgau: Iuscrim, 2003.

BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação**: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo** – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 2. ed. São Paulo: Renovar, 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal** – parte geral. v. 1. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito pena econômico**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6. ed. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. São Paulo: Edipro, 2016.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 9. ed. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos; rev. téc. Claudio De Cicco. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; rev. téc. Orlando Seixas Bechara; Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007.

BOFFELLI, Elena. Principio del *ne bis in idem* nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. **Diritto e pratica tributaria**, n. 6, II, 2014.

BOLIS, Samuel. Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del *ne bis in idem*? **Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia**, n. 3-4, 2017.

BOTTALLO, Eduardo. Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária. **Grandes questões atuais do direito tributário**, v. 8, São Paulo: Dialética, 2004.

BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. Interpretação do art. 136 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 169, out. 2009.

BOTTINO, Thiago; OLIVEIRA, Eduardo. Seletividade do sistema penal nos crimes contra o mercado de capitais. In: BOTTINO, Thiago; MALAN, Diogo (coord.). **Direito penal e economia**. Rio de Janeiro: Elsevier-FGV, 2012.

BRAVO, Teresa. *Ne bis in idem* as a defence right and a procedural safeguard in the EU. **New Journal of European Criminal Law**. v. 2, 2011.

CAEIRO, Pedro. The influence of the EU on the blurring between administrative and criminal law. In: GALLI, F; WEYEMBERGH, A. (eds). **Do labels still matter?** Blurring boundaries between administrative and criminal law – the influence of the EU. Bruxelas: l'ULB, 2014.

CALDEIRA, Felipe Machado. A conformação constitucional do direito penal econômico e a impossibilidade de sobreposição de sanções administrativa e penal. In: **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 20, n. 95, mar.-abr.

CARBONELL MATEU, Juan Carlos. **Derecho penal**. Concepto y principios constitucionales. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República portuguesa anotada**. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1993.

CARINCI, Andrea. Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema. **Rassegna tributaria** n. 2, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de colaboração dos contribuintes versus direito ao silêncio no âmbito tributário sancionador**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2009.

CAVALI, Marcelo Costenaro. **Manipulação do mercado de capitais: fundamentos e limites da repressão penal e administrativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

CERNICCIARO, Luiz Vicente. **Direito penal tributário**. Estudos de direito público em homenagem a Aliomar Baleeiro. Brasília: EUB, 1976.

CLARES, José Muñoz. **Ne bis in idem y derecho penal: definición, patologia y contrários**. Murcia: Diego Marín Librero, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Infrações tributárias e suas sanções**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sanções tributárias. **Revista da Faculdade de Direito** n. 22, Universidade Federal de Minas Gerais, 1979.

CONWAY, G. *Ne bis in idem* in international law. **International Criminal Law Review**. The Netherlands. v. 3, n. 3. 2003. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1161266>. Acesso em: 06 jun. 2019.

CORREIA, Eduardo Henrique da Silva. **A teoria do concurso em direito criminal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CORSO, Piermaria. Prospettive evolutive del *ne bis in idem*. **Archivio penale**, 1, 2017.

CORSO, Piermaria. Cumulo di sanzioni: il *bis in idem* non è automatico, né contrario alla normativa comunitária. **Rivista di Giurisprudenza Tributaria**, n. 4, 2018.

COSTA, Regina Helena Lobo da. **Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada**. 226f. Tese (Livre Docência em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2013.

COSTA, Regina Helena Lobo da. Direito administrativo sancionador e direito penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora integrada. In: BLAZECK, Luiz Maurício Souza; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte (coord.). **Direito administrativo sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA JÚNIOR Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributária e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CRETELLA JÚNIOR, José. Pluralismo e liberdade do professor Miguel Reale. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 61, n. 1, p. 218-226, 30 dez. 1965.

CRETELLA JÚNIOR, José. Repercussão da sentença penal na esfera administrativa. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 67, p. 135-160, 1972. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66647>. Acesso em: 04 jul. 2019.

CRETELLA JÚNIOR, José. Do ilícito administrativo. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 68, n. 1, 135-159, 1973. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66693>. Acesso em: 04 jul. 2019.

CRUZ, Rogério Schietti Machado. **A proibição de dupla persecução penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CUNHA, J. M. Damião da. **O caso julgado parcial** – questão da culpabilidade e questão da sanção num processo de estrutura acusatória. Porto: Publicações da Universidade Católica Portuguesa, 2002.

CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime**: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995.

D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, direito penal e direito processual penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

D'ÁVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DENARI, Zelmo. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no direito penal tributário. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 63, 1994.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de direito administrativo brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 5, jan.-fev.-mar. 2006.

DIAS, Augusto da Silva. **Direito das contra-ordenações**. Coimbra: Almedina, 2018.

DIAS, Jorge Figueiredo. **Direito penal**: parte geral. v. 1. São Paulo: RT, 2007.

DÍAS, Leandro A. La timidez de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso “Mohamed v. Argentina”. In: **Revista de Derecho Penal y Procesal Penal**, Buenos Aires, 2014.

DÍAZ, Vicente Oscar. **Ensayos de derecho penal tributário**. Buenos Aires: ENT, 1995.

DIEZ RIPOLLÉS, José Luis. **A racionalidade das leis penais**: teoria e prática. Tradução de Luiz Regis Prado. 2. ed. São Paulo: RT, 2016.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DINIZ, Maria Helena. **A ciência jurídica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DUIGUIT, L. **La separación de poderes y la asamblea nacional de 1789**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1996.

ESPANHA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. **Boletín Oficial del Estado español**. Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 19 jun. 2019.

ESPINAR, José M. Zugadía *et al.* **Derecho penal** – parte general. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

FALCON Y TELLA, María Jose; FALCON Y TELLA, Fernando. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução de Claudia de Miranda Avena. São Paulo: RT, 2008.

FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1987.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal** – parte geral. Coimbra: Coimbra, 2004.

FLORA, Giovanni. *Ne bis in idem* “europeo” e sistema sanzionario tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole? **Rassegna tributaria**, n. 4, 2016.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**: nascimento da prisão. 42. ed. Tradução de Raquel Ramalhete. Petrópolis: Vozes, 2014.

FRAGOSO, Heleno Claudio. **Lições de direito penal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito penal tributário e econômico. **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**. Rio de Janeiro, 1965.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 54, fev. 2004.

FRIEDLAND, M. L. **Double jeopardy**. Oxford: Oxford University Press, 1969.

GARCIA, Flávio Amaral; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A principiologia no direito administrativo sancionador. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 11, n. 43, p. 9-28, out.-dez. 2013.

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: RT, 1990.

GIACOMETTI, Tatiana: Tensioni attuali nel diritto penale tributario tra scelte di criminalizzazione e problemi di tecnica legislativa. In: ALBERTINI, Francesco; COMINELLI, Luigi; VELLUZZI, Vito (eds.). **Fisco, efficienza ed equità**. Pisa: ETS, 2015.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário e sancionador tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

GOLDSCHMIDT, James. **Derecho penal y proces I**. Problemas fundamentales del derecho. Barcelona: Marcial Pons, 2010.

GOMES, Luiz Flávio (coord.). **Direito penal: fundamentos e limites do direito penal**. 3. ed. São Paulo: RT, 2012.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Reflexões e anotações sobre os crimes tributários. In: (coord.) MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Luiz Flávio; PIOVESAN, Flávia. **O sistema interamericano de proteção dos direitos humanos e o direito brasileiro**. São Paulo: RT, 2000.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. **O princípio da proporcionalidade no direito penal**. São Paulo: RT, 2003.

GOMEZ ORBANEJA, Emilio; HERCE QUEMADA, Vicente. **Derecho procesal penal**. 10. ed. Madrid: Artes y Graficas Ediciones, 1986.

GRECO, Luis. Dolo sem vontade. In: RAPOSO, João António; ALVES, João Lopes; MENDES, Paulo de Sousa. *et al.* (org.). **Liber Amicorum de José de Sousa e Brito em comemoração do 70º aniversário**: estudos de direito e filosofia. Coimbra: Almedina, 2009.

GUTMANN, Daniel. **Do direito à filosofia do tributo**. Princípios e limites da tributação. (coord.). Roberta Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento sancionador tributario** – cuestiones problemáticas. Pamplona: Aranzandi, 2008.

HESSE, Konrad. **Temas fundamentais do direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

HUERGO LORA, Alejandro. **Las sanciones administrativas**. Madri: Iustel, 2007.

HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, 1945.

ISASCA, Frederico. **Alteração substancial dos factos e sua relevância no processo penal português**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

JAKOBS, Günther. **Derecho penal** – parte general. Tradução de Joaquin Cuello Contreras; Jose Luis Serrano Gonzales de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 1995.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. O princípio do *ne bis in idem* no direito penal internacional. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, ano 4, n. 4, 2003; ano 5, n. 5, 2004.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. **Tratado de derecho penal** – parte general. 5. ed. Traducción de Miguel Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LEAL, Rogério Gesta. **Hermenêutica e direito**: considerações sobre a teoria do direito e os operadores jurídicos. 3. ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2002.

LEITE, Inês Ferreira. **Ne (idem) bis in idem**: proibição de dupla punição e de duplo julgamento: contributos à racionalidade do poder punitivo público. v. 1. Lisboa: AAFDL, 2016.

LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. **Acumulación de sanciones penales y administrativas**: sentido y alcance del principio *ne bis in idem*. Barcelona: Bosch, 1998.

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. Tese de Doutoramento. Université Panthéon-Sorbonne, Paris, 2005.

LELIEUR, Juliette. Transnationalising *ne bis in idem*: how the rule of *ne bis in idem* reveals the principle of personal legal certainty, **Utrecht Law Rev.** 9, 2013. Disponível em: <http://www.utrechtlawreview.org>. Acesso em: 23 jun. 2019.

LEONE, Giovanni. **Tratado de derecho procesal penal**. v. 3. Tradução por Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1968.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 400f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP), São Paulo, 2008.

LORENTE, José Muñoz. **La nueva configuración del principio *non bis in idem***. Madrid: Ecoiuris, 2001.

LUCHTMAN, Michiel; VERVAELE, John. Aplicação das regras de abuso de mercado (operações com informação privilegiada e a manipulação de mercado): rumo a um modelo integrado de aplicação da lei penal e administrativa na UE? *In*: SAAD-DINIS, Eduardo; BRODOWSKI, Dominik; SÁ, Ana Luíza de (org.). **Regulação do abuso no âmbito corporativo: o papel do direito penal na crise financeira**. São Paulo: LiberArs, 2015.

LUCHTMAN, Michiel; VERVAELE, John. **European agencies for criminal justice and shared enforcement** (Eurojust and the European Public Prosecutor's Office). Disponível em: <https://www.utrechtlareview.org/articles/abstract/10.18352/ulr.305/>. Acesso em: 01 jun. 2018.

LUTEBARK, Yasmin Marques. **O conceito de sanção penal para aplicação do *ne bis in idem* na Europa**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito de Coimbra. Orientador António Pedro Nunes Caeiro. 2018. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt>. Acesso em: 20 jun. 2019.

LUZ, Yuri Corrêa da. O combate à corrupção entre direito penal e direito administrativo sancionador. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: RT, v. 89, n. 19, mar.-abr. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. A irretroatividade da súmula vinculante 24 e a prescrição impeditiva da ação penal. **Nomos**, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Ceará, v. 33.1, jan.-jun. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. II. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

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**, ano 4, n. 16, jul.-set. 2005.

MAÑAS, Carlos Vico. **O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MANTOVANI, Ferrando. **Diritti penale**. 6. ed. Padova: CEDAM, 2009.

MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio. **Manuale di diritto penale**. Parte generale. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2009.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal económico**: parte general. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.

MARTINEZ, Ana Paula. **Repressão a cartéis**: interface entre direito administrativo e direito penal. São Paulo: Singular, 2013.

MARTINÉZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea. **Cronica Tributaria n. 139**, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: RT, 2002.

MATEU, Juan Carlos Carbonell. **Derecho penal**. Concepto y principios constitucionales. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995.

MATTARELLA, Andrea. Le recenti pronunce della Corte di Strasburgo in materia di *ne bis in idem*: un'occasione per riflettere anche sulla progressiva emersione del principio di proporzionalità della pena nel sistema multilivello delle fonti, **Cassazione penale**, 12, 2017.

MAX PLANCK Institute for foreign and international criminal law. **Proposta de Freiburg sobre jurisdições concorrentes e proibição de múltiplas prossecuções penais na União Europeia**, Freiburg im Breisgau, 2003. Disponível em: <https://www.mpicc.de/files/pdf2/fa-ne-bis-in-idem.pdf> . Acesso em: 04 jul. 2019.

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

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional**: tratados e direitos humanos fundamentais na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2001.

MEDINA, Fábio Osório. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discrecionalidade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. São Paulo: RT, 1986.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador**: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDES, Paulo de Sousa (coord.). **Direito sancionatório das autoridades reguladoras**. Coimbra: Coimbra, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Repertório IOB de jurisprudência**, 1/8175, 1994.

MIR PUIG, Santiago. **Derecho penal**. Parte general. 4. ed. Barcelona: Arazandi, 1996.

MONTESQUIEU. **El espíritu de las leyes**. Tradução de Nicolas Estevanez. 6. ed. Buenos Aires: Heliasta, 1984.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MORESO, José Juan. **Normas jurídicas y estructura del derecho**. México: Fontamara, 1999.

MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; ZILLI, Marcos; MONTECONRADO, Fabíola Girão. *In*: AMBOS, Kai; MALARINO, Ezequiel; ELSNER, Gisela (coord.). **Sistema interamericano de protección de los derechos humanos y derecho penal internacional**. t. 2. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2011.

MOUTINHO, José Lobo. **Da unidade à pluralidade dos crimes no direito penal português**. Lisboa: Universidade Católica, 2005.

MUNÓZ CLARES, José. **Ne bis in idem y derecho penal**: definición, patologia y contrarios. Murcia: DM, 2006.

NEAGU, Norel, The *ne bis in idem* principle in the interpretation of european courts: towards uniform interpretation. **Leiden Journal of International Law**, v. 25, dez. 2012.

NICÁS, Nuria Castelló. **El concurso de normas penales**. Granada: Comares, 2000.

NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Sanções administrativas e princípios de direito penal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 219, jan.-mar. 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva: 1995.

OLIVARES, Gonzalo Quintero. **Parte general del derecho penal**. Con la colaboración de Fermín Morales Prats. 3. ed. Barcelona: Arazandi, 2009.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009.

PACHECO, Ângela Maria da Mota. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PEREZ, Juan J. Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias** (los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992.

PÉREZ MANZANO, Mercedes. **La prohibición constitucional de incurrir en *bis in idem***. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

PODIGGHE, Andrea. Il divieto di *bis in idem* tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea di Diritti dell’Uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno. **Rivista di Diritto Tributario**, 7-8, IV, 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTUGAL. **Regime geral das infracções tributárias**. Lei 15/2001, de 05 de junho. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei>. Acesso em: 15 jun. 2019.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt>. Acesso em: 19 jun. 2019.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 7. ed. São Paulo: RT, 2016.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral**. São Paulo: RT, 1999.

QUEIROZ, Paulo. **Direito penal: parte geral**. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do caráter subsidiário do direito penal: lineamentos para um direito penal mínimo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

QUERALT JIMÉNEZ, Argelia. **Los usos del Canon Europeo en la jurisprudencia del tribunal constitucional: una muestra del proceso de armonización europea en materia de derechos fundamentales**. Disponível em: <http://e-spacio.uned.es>. Acesso em: 17 abr. 2019.

QUIROGA, Muñoz. El principio *non bis in idem*. **Revista Española de Derecho Administrativo** n. 45, Civitas, 1985.

RAMOS, Vânia Costa. *Ne bis in idem e União Europeia*: contributo para a compreensão do fundamento valorativo e da vigência do princípio da União Europeia e para a interpretação da regra *ne bis in idem* constante do artigo 54º da Convenção de Aplicação do Acordo de Schengen. Coimbra: Coimbra, 2009.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Teoria do delito**. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

REBÊLO, José Henrique Guaracy. **Princípio da insignificância**. Interpretação jurisprudencial. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

RODRIGUES, Luís Henrique Vieira. O princípio da interdependência das instâncias punitivas e seus reflexos na pretensão punitiva em crimes tributários. **Procuradoria Geral do Município Fortaleza**, Fortaleza, ano 16, n. 16, v. 16, 2008.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Os conflitos de jurisdição no espaço comum europeu: o papel da Eurojust na construção de soluções. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**, ano 23, n. 1, 2013.

ROXIN, Claus. **Derecho penal** – parte general. Civitas: Madrid, 1997.

ROXIN, Claus. O conceito de bem jurídico crítico ao legislador em xeque. Tradução de Alaor Leite. **Revista dos Tribunais**, v. 922, São Paulo, ago. 2012.

ROXIN, Claus. **Iniciación ao derecho penal de hoy**. Tradução de F. Muñoz Conde e D. M. Luzón-Peña. Servilha: Universidade de Servilha, 1981.

RUDSTEIN, David S. **Double jeopardy**: a reference guide to the United States Constitution. Westport: Praeger, 2004.

SABOYA, Keity. *Ne bis in idem*: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

SABOYA, Keity. *Ne bis in idem* em tempos de multiplicidades de sanções e de agências de controle punitivo. In: **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, v.1, n. 1, jul-dez. 2018.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. t. I. v. 2. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

SALOMÃO, Estellita Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2001.

SALOMÃO, Estellita Heloisa. Vinculação entre o direito penal e o direito tributário nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 111, São Paulo, 1996.

SALOMÃO, Estellita Heloisa. Sanções penais tributárias. *In:* (coord.) MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética, 1996.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal**. Parte geral. 4. ed. Florianópolis: Conceito, 2010.

SANTOS, Luiz Fernando de Freitas. A tipicidade no direito administrativo sancionador: balada de la justicia y la ley. *In:* OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito sancionador** – sistema financeiro nacional. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: RT, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos humanos e direitos fundamentais: alguns apontamentos sobre as relações entre tratados internacionais e a Constituição, com ênfase no direito (e garantia) ao duplo grau de jurisdição em matéria criminal. *In:* GAUER, Ruth Maria Chittó. **Criminologia e sistemas jurídico-penais contemporâneos II**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010. Disponível em: <http://www.pucrs.br/orgaos/edipucrs>. Acesso em: 31 maio 2019.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. A delimitação do direito penal econômico a partir do objeto do ilícito. *In:* VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (coord.). **Crimes financeiros e correlatos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. Concurso aparente de normas penais. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, ano 9, n. 33, jan.-mar. 2001.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SEIÇA, António Alberto Monteiro Medina de. A aplicação do princípio *ne bis in idem* na União Europeia: aspectos de um processo ainda não transitado. *In:* COSTA ANDRADE *et al.* (org.). **Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2009.

SIGLER, Jay A. **Double jeopardy**: the development of a legal and social policy. Ithaca: Cornell University Press, 1969.

SILVA, Germano Marques da. Princípios gerais em matéria de contraordenações tributárias. *In:* REIS, Margarida (org.). **Contraordenações tributárias 2016**. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2017.

SILVA, Germano Marques da. **Direito penal português** – parte geral. t. I. Introdução e teoria da lei penal. 2. ed. Lisboa: Verbo, 2001.

SILVA, Isabel Marques da. Regime geral das infracções tributárias. **Cadernos IDEFF** 3. ed. n. 5, Coimbra: Almedina, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O princípio *ne bis in idem* e sua vertente substancial na repressão ao ilícito fiscal. **Revista Interesse Público**, n. 44, v. IX, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, n. 798, São Paulo, 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n. 1, 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **La expansión del derecho penal**: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 2001.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito penal econômico como direito penal de perigo**. São Paulo: RT, 2006.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais**: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2006.

SOUSA, Susana Aires de. Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). **Direito penal especial, processo penal e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SOUZA, Luciano Anderson. **Direito penal econômico**: fundamentos, limites e alternativas. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

STRECK, Lenio Luiz. Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (*übermabverbot*) à proibição de proteção deficiente (*untermabverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. In: **Boletim da Faculdade de Direito**, v. LXXX, Coimbra, 2004.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo ordenador**. São Paulo: Malheiros, 1997.

TALMADGE, Philip A. **Double jeopardy**: the civil forfeiture debate. Disponível em: <https://digitalcommons.law.seattleu.edu>. Acesso em: 30 maio 2019.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa. Culpabilidade e a responsabilidade penal da pessoa jurídica. **Revista Logos Ciência & Tecnologia**, v. 3, n. 1, junio-diciembre, 2011.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa. A responsabilidade penal da pessoa jurídica para além da velha questão de sua constitucionalidade. **Boletim IBCCrim** n. 214, set. 2010.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Edurado; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.) **Direito tributário**. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. In: (coord.) ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **A proteção internacional dos direitos humanos**: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos. São Paulo: Saraiva, 1991.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **El desarrollo del derecho internacional de los derechos humanos mediante el funcionamiento y la jurisprudencia de la Corte Europea y la Corte Interamericana de Derechos Humanos**. San José: Corte Interamericana de Derechos Humanos. CtIADH, 2007.

VAN BOCKEL, Bas; WATTEL, Peter. New wine into old wineskins: the scope of the charter of fundamental rights of the EU after Åkerberg Fransson. **European Law Review**, n. 6, 2013. Disponível em: https://dspace.library.uu.nl/bitstream/1874/309540/1/Bockel_van_New_Wine_into_Old_Wineskins_2013.pdf. Acesso em: 04 jul. 2019.

VAN BOCKEL, Bas. **The *ne bis in idem* principle in the EU law**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. A *pregiudiziale* tributária: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista Jurídica**, n. 384, out. 2009.

VERVAELE, John. The application of the EU Charter of Fundamental Rights (CRF) and its *ne bis in idem* principle in the member states of the EU. **Review of European Administrative Law**. v. 6, n. 1, 2013.

VERVAELE, John. **El principio *ne bis in idem* en Europa**: el tribunal de justicia y los derechos fundamentales en el espacio judicial europeo. Disponível em: <http://www.igitur-archive.library.uu.nl>. Acesso em: 18 maio 2019.

VERVAELE, John. A.E. The transnational *ne bis in idem* principle in the EU. Mutual recognition and equivalent protection of human rights. **Utrecht Law Review**. v. 1. 2005. Disponível em: <http://www.utrechtlawreview.org/index.ph>. Acesso em: 06 jun. 2019.

VIGANÒ, Francesco. Una nuova sentenza di Strasburgo su *ne bis in idem* e reati tributari. **Diritto Penale Contemporaneo**, 5, 2017.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

XAVIER, Leonardo Ventimiglia. **Direito sancionador tributário**: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias. 2017. 278f. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

TAVARES, Juarez. **Teoria do crime culposo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito penal tributário**: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

WESSELS, Johannes. **Direito penal** (aspectos fundamentais). Tradução de Juarez Tavares. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1976.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Derecho penal**: parte general. 2. ed. Buenos Aires: Ediar, 2002.

ZAPATERO, Luis Arroyo; MARTÍN, Adán Nieto (coord.). **El principio de *ne bis in idem* em el derecho penal europeo e internacional**. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2007.

Legislação brasileira

BRASIL. Lei n. 4.729/1965, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 8.383/1991, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 9.249/1995, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 9.964/2000. Conversão da MPv n. 2.004-6, de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n. 8.036, de 11 de maio de 1990, e n. 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

BRASIL. Lei n. 9.430/1996, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n. 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n. 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n. 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n. 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 8.137/1990, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 9.605/1998, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 01 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 13.655/2018, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Msg/VEP/VEP-212.htm. Acesso em: 01 jun. 2019.

Decretos

BRASIL. Decreto n. 592/1992, de 6 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Decreto n. 678/1992, de 6 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Decreto n. 4462/2002, de 8 de novembro de 2002. Promulga a Declaração de Reconhecimento da Competência Obrigatória da Corte Interamericana de Direitos Humanos, sob reserva de reciprocidade, em consonância com o art. 62 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 06 jun. 2019.

Decisões de Tribunais Superiores brasileiros e Conselhos

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, HC n. 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003, publicado em 13-05-2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inq. 1.636-5, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 08-09-2005, publicado em 09-12-2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. HC n. 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003, publicado em 13-05-2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. HC n. 81.929/RJ. Rel. Min. para o Acórdão Cezar Peluso, j. 16-12-2003, publicado em 27-02-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 136843/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 08-08-2017, publicado em 10-10-2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 92438 PR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19-08-2008, publicado em 19-12-2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 200844/PR. Segunda Turma, Min. Rel. Celso de Mello, publicado em 16-08-2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 86606, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 22-05-2007, publicado em 02-08-2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 80263, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20-02-2003, publicado em 27-06-2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 466343, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 03-12-2008, publicado em 04-06-2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 87585, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 03-12-2008, publicado em: 25-06-2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 466343, Tribunal Pleno. Rel. Min. Cezar Peluso, j. 03-12-2008, publicado em: 04-06-2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 548.181. Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 06-08-2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inquérito 1.636-5, Rel. Min. Ellen Gracie, publicado em 09-12-2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Bem. decl. na ação penal n. 516/DF, Rel. Min. Luiz Fux, j. 05-12-2013, publicado em 01-08-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 147576 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24-08-2018, publicado em 06-09-2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na ADI 1075/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17-06-1998.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, ARE 637717 AgR/GO, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13-03-2012, publicado em 30-03-2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 551-1-RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24-10-2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 204107 AgR-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-10-2012, DJe 23-10-2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 92438. Segunda Turma, Min. Joaquim Barbosa, j. 19-08-2008, publicado em 19-12-2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 70.747/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Rezek, publicado em 07-06-1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 109363/MG, Rel. Min. Ayres Britto, 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 111016/ MG, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 12-06-2012, publicado em 16-10-2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 109134/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13-09-2011, publicado em 01-03-2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, HC 84105/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j.15-06-2004, publicado em 13-08-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RHC 83717/ES, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j.16-03-2004, publicado em 30-04-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, HC 83414/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23-04-2004, publicado em 23-04-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, HC 83901/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20-04-2004, publicado em 06-08-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AI 419578/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 10-02-2004, publicado em 27-08-2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, RE 77.471/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 09-08-1974, publicado em 06-12-1974.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça de Minas Gerais. REsp 1.154.405/MG, publicado em 25-05-2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça de Minas Gerais. REsp 777.732/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 05-08-2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Paraná. RMS 24559/ PR (2007/0165377-1), Quinta Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 03-12-2009, publicado em 01-02-2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Paraná. REsp 1.251.697/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12-04-2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. AgRg no Agravo em Recurso Especial n. 910.173/RN (2016/0128770-7), Quinta Turma, Rel. Min. Ribeiro Dantas, unân, j. 28-05-2019, publicado em 04-06-2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. HC 77228/RS (2007/0034711-6). Quinta Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 07-02-2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. REsp 699.700/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 03-10-2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. RHC 12192/RJ (2001/0184954-7), Sexta Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, publicado em 10-03-2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. REsp 494.080/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 16-11-2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. HC 33.827/RJ (2012/0195643-0), Sexta Turma, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, j. 20-11-2014, publicado em 12-12-2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 362478 SP 2016/0182386-0, Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, j. 14-09-2017, publicado em 20-09-2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça de Santa Catarina. RHC 18.099/SC, Sexta Turma, Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, j. 07-03-2006, publicado em 27-03-2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça de Santa Catarina. REsp 278.324/SC, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio Noronha, j. 13-03-2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça de São Paulo. Resp. n. 1.688.878/SP, Terceira Seção, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, publicado em 04-04-2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Criminal n. 0008708-41.2010.4.03.6120/SP, Primeira Turma, Rel. Des. Valdeci dos Santos, j. 14-11-2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, HC 12701/SP (2011.03.00.012701-9), Segunda Turma, Rel. Des. Cotrim Guimarães, j. 30-08-2011.

BRASIL. Acórdão 2201-003.117, 3ª Câmara da Primeira Turma Ordinária. Terceira Seção de Julgamento, Rel. Marcelo Costa de Couto Chagas, j. 29-09-2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF. Acórdão n. 2402-007.248, Rel. Renata Toratti Cassini, Sessão de 08 de maio de 2019.

OEA

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso “Panel Blanca” (Paniagua Morales e outros) *vs.* Guatemala. Sentença de 8 de março de 1998. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Fontevecchia e D’amico *vs.* Argentina. Sentença de 29 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Loayza Tamayo *vs.* Peru. Sentença de 17 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cantoral Benavides *vs.* Peru. Sentença de 18 de agosto de 2000. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Lori Berenson Mejía *vs.* Peru. Sentença de 25 de novembro de 2004. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Mohamed *vs.* Argentina. Sentença de 23 de novembro de 2012. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Señora J. *vs.* Peru. Sentença de 27 de novembro de 2013. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Carpio Nicolle e outros *vs.* Guatemala. Sentença de 22 de novembro de 2004. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Gutiérrez Soler *vs.* Colômbia. Sentença de 12 de setembro de 2005. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Carpio Nicolle e outros *vs.* Guatemala. Sentença de 22 de novembro de 2004. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Almonacid Arellano e outros *vs.* Chile. Sentença de 26 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Gutiérrez e Família *vs.* Argentina. Sentença de 25 de novembro de 2013. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso “Panel Blanca” (Paniagua Morales e outros) *vs.* Guatemala. Sentença de 8 de março de 1998. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Fontevecchia e D’amico *vs.* Argentina. Sentença de 29 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OEA. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Tribunal Constitucional (Camba Campos e outros) *vs.* Ecuador. Sentença de 28 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr>. Acesso em: 13 mar. 2019.

Tribunais Europeus (Espanha)

ESPAÑA. Tribunal Supremo. STS 5794 de 15 de diciembre de 2015. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

ESPAÑA. Tribunal Supremo. STS 1141 de 06 de marzo de 2019. Disponível em: <http://www.poderjudicial.es>. Acesso em: 21 jun. 2019.

ESPAÑA. Jurisprudencia constitucional, número de referencia 2/1981 (sentencia). Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 10 dez. 2018.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. STC 154/1990. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 jun. 2019.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia 2/2003, de 16 de enero de 2003. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 set. 2018.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sala Primera. Sentencia 334/2005, de 20 de diciembre de 2005. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 jun. 2019.

ESPAÑA. Jurisprudencia constitucional, número de referencia STC 177/1999 (sentencia). Publicado em: 18-11-1999. Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 10 dez. 2018.

ESPAÑA. Jurisprudencia constitucional, número de referencia 77/1983 (sentencia). Disponível em: <http://www.boe.es>. Acesso em: 10 dez. 2018.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia 2/2003, de 16 de enero de 2003. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 set. 2018.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sala Segunda. STC 69/2010, de 18 de octubre de 2010. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.es>. Acesso em: 13 set. 2018.

Tribunais Europeus (Portugal)

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão n. 1/2013. Processo n. 373/2012. 3ª Secção. Rel. Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130001.html>. Acesso em: 15 jun. 2019.

Tribunais Europeus (vários)

EUROPA. Comissão Europeia. EU-EURATOM. Proposal for a regulation; Amending Regulation (EU, Euratom) n. 883/2013 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF) as regards cooperation with the European Public Prosecutor's Office and the effectiveness of OLAF investigations. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/com-2018-338_en. Acesso em: 01 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça. Processo C-486/14, Piotr Kossowski, j. 29-06-2016. Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 05 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 11 de fevereiro de 2003. Processos contra H. Gözütok (C-187/01) e contra K. Brügge (C-385/01). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 07 out. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Seção), de 18 de julho de 2007. Processo contra Jürgen Kretzinger (C-288/05). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 05 dez. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Seção), de 05 de junho de 2014. M contra o Tribunal de Fermo (processo C-398/12). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 05 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Seção), de 20 de março de 2018. Enzo Di Puma contra Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) (processo C-596/16) e Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) contra Antonio Zecca (processo C-597/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 05 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Seção), de 20 de março de 2018. Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci, Magiste International SA contra Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) (C-537/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2009. Processo de Sergey Zolotoukhine vs. Rússia (autos n. 14939/03). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 01 abr. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 08 de junho de 1976. Processo de Engel e outros vs. Países Baixos (autos n. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 05 de março de 2003. Processo de Ezech e Connors *vs.* Reino Unido (autos n. 39665/98 e 40086/98). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 28 de junho de 2018. Processo de G.I.E.M. S.r.l. e outros *vs.* Itália (autos n. 1828/06, 34163/07 e 19029/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2009. Processo de Sergey Zolotoukhine *vs.* Rússia (autos n. 14939/03). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 01 abr. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 21 de fevereiro de 1984. Processo de Öztürk *vs.* Alemanha (autos n. 8544/79). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 25 de junho de 2009. Processo de Maresti *vs.* Croácia (autos n. 55759/07). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 21 de fevereiro de 1984. Processo de Öztürk *vs.* Alemanha (autos n. 8544/79). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 20 de agosto de 2014. Processo de Nykänen *vs.* Finlândia (autos n. 11828/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 fevereiro de 2015. Processo de Kiiveri *vs.* Finlândia (autos n. 53753/12). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 20 de agosto de 2014. Processo de Glantz *vs.* Finlândia (autos n. 37394/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.in>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 16 de junho de 2009. Processo de Ruotsalainen *vs.* Finlândia (autos n. 13079/03). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 27 de novembro de 2014. Processo de Lucky Dev. *vs.* Suécia (autos n. 7356/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 10 de fevereiro de 2015. Processo de Österlund *vs.* Finlândia (autos n. 53197/13). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 04 de março de 2014. Processo Grande Stevens *vs.* Itália (autos n. 18640/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo A e B *vs.* Noruega (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 18 de maio de 2017. Processo Jóhannesson e outros *vs.* Islândia (autos n. 22007/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 16 de abril de 2019. Processo de Bjarni Ármannsson *vs.* Islândia (autos n. 72098/14). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 06 de junho de 2019. Processo de M. Nodet *vs.* Islândia (autos n. 747342/14). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 20 jun. 2019.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 15 de novembro de 2016. Processo A e B *vs.* Noruega (autos n. 24130/11 e 29758/11). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão da Corte Europeia de Direitos Humanos, de 04 de março de 2014. Processo Grande Stevens *vs.* Itália (autos n. 18640/10). Disponível em: <http://cmiskp.echr.coe.int>. Acesso em: 15 jun. 2018.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de fevereiro de 2013. Processo contra Hans Åkerberg Fransson (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Luca Menci contra Procuradoria da República da Itália (C-524/15). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Enzo Di Puma (C-596/16) e A. Zecca (C-7/16). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Seção), de 28 de setembro de 2006. Jean Leon Van Straaten contra Staat der Nederlanden e Itália (processo C-150/05). Coletânea da jurisprudência 2006, p. I-09327. Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 05 jun. 2019.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de março de 2018. Processo contra Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci e Magiste International SA (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

EUROPA. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 05 de junho de 2012. Processo contra Lukasz Marcin Bonda (C-489/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

EUROPA. Double prosecution and double conviction on the same market manipulation charges: violation of the Convention. Julgamento de M. Nodet vs. Islândia (autos n. 747342/14). Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/eng>. Acesso em: 20 jun. 2019.

EUROPA. Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Disponível em: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf. Acesso em: 06 jun. 2019.

EUROPA. Convenção para a implementação do Acordo de Schengen. Disponível em: <https://ec.europa.eu/home-affairs/sites>. Acesso em: 31 mar. 2019.

EUROPA. Conclusões do Advogado-Geral. Garlsson Real Estate SA, em liquidação, Stefano Ricucci e Magiste International SA (C-617/10). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 abr. 2019.

EUROPA. Conclusões do Advogado-Geral. Luca Menci contra Procuradoria da República da Itália (C-524/15). Disponível em: <http://curia.europa.eu>. Acesso em: 15 jun. 2019.

Referências normativas

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 6023: 2018 – Informação e documentação – Referências – elaboração

ABNT NBR 6022:2018 – Informação e documentação – Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica – Apresentação

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2003 – Informação e documentação – Resumo – Apresentação

ABNT NBR 10520: 2002 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação

ABNT NBR 6023: 2002 – Informação e documentação – Referências – Elaboração