



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

No Percurso do Discurso Legitimador do Direito Penal Tributário

O Crime de Fraude Fiscal - Reflexões

Tese de Mestrado

Marisa Almeida Araújo

2010

PUBLICAÇÕES
ONLINE

**NO PERCURSO DO DISCURSO LEGITIMADOR DO DIREITO
PENAL TRIBUTÁRIO**

O CRIME DE FRAUDE FISCAL – REFLEXÕES

Marisa Almeida Araújo

Porto – 2010

**NO PERCURSO DO DISCURSO LEGITIMADOR DO DIREITO
PENAL TRIBUTÁRIO**

O CRIME DE FRAUDE FISCAL – REFLEXÕES

Dissertação de Mestrado em Direito na variante de Ciências Jurídico-Económicas, para finalização do ciclo de estudos conducente à obtenção do grau de mestre, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, sob a orientação da **Exma. Senhora Professora Doutora Glória Teixeira.**

Marisa Almeida Araújo

Porto – 2010

Aos meus Pais

Ao Tiago, meu Irmão

À memória dos meus Avós

Ao Hélder

O texto que se apresenta corresponde à dissertação de mestrado em Ciências Jurídico-Económicas para finalização do ciclo de estudos conducente à obtenção do grau de mestre, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto em Setembro de 2010, sob a orientação da Exma. Senhora Professora Doutora Glória Teixeira.

Com a entrega da presente dissertação cumpre-se uma importante etapa da minha vida que, de forma consciente, reconheço que não é só minha, devo-a a todos aqueles que contribuíram para a realização deste trabalho, a quem dedico as minhas mais sinceras palavras de profundo reconhecimento e gratidão.

O meu especial reconhecimento à Senhora Professora Doutora Glória Teixeira, cuja orientação, incondicional ajuda e partilha de conhecimentos me acompanharam ao longo deste trabalho.

Da mesma forma estendo o meu reconhecimento ao Senhor Professor Doutor João Paulo Valadas Guimarães pela inesgotável atenção e apoio que me dedicou.

Deixo uma palavra de penhorada gratidão aos meus amigos e companheiros de labuta, António Esteves, meu mestre de profissão, e Ana Sousa Ribeiro, minha amiga de todas as horas, dos quais sempre recebi amizade fraterna, um ombro amigo e incomensurável paciência.

A minha gratidão à Senhora Dra. Cristina Aragão Seia e ao Senhor Dr. Fernando Rocha Lobo, pela amizade sincera e abnegado apoio, sem os quais dificilmente este trabalho teria tomado corpo.

Ao Senhor Professor Doutor Mário Monte, ao Senhor Professor Doutor Fernando Torrão, ao Senhor Professor Doutor João Paulo Remédio Marques, aos Senhores Drs. Augusto Meireis, Ana Raquel, Mário Roriz, João Apolinário e António Almeida e a todos aqueles que, com palavras de amizade, conhecimento técnico e crítica pude sempre contar e que em muito contribuíram para ultrapassar todas as dificuldades que, com a elaboração do presente trabalho, me fui deparando, a todos o meu sentido obrigado.

Agradeço de forma especialmente sentida aos meus Pais, os pilares da minha vida com quem sempre posso contar, e ao Tiago, meu querido Irmão, que, uma vez mais, me acompanharam a percorrer o caminho que hoje vê uma importante etapa terminada.

A minha última palavra de profundo reconhecimento, que o meu coração clama por ser a primeira, dedico-a ao Hélder, pelo incondicional e devotado apoio, carinho e inspiração com que me honrou, e honra em todos os momentos da nossa vida.

RESUMO

Sendo evidente o caminho evolutivo e progressivo que o direito penal secundário vem trilhando, nomeadamente o direito penal tributário, cumpre analisar o respectivo movimento de eticização, questionando-se se as condutas subjacentes têm relevância axiológico-social que justificam a qualificação como ilícito criminal, *i.e.*, se os ilícitos fiscais merecem, ou melhor, podem almejar, tutela penal ou se, pelo contrário, não constituem mais do que uma administrativização da tutela penal, devendo aquelas infracções ser objecto de outros meios de tutela, não sendo, para alguns admissível que o direito punitivo se estenda às novas áreas que a sociedade pós-industrial foi revelando.

Assim, dividimos o nosso trabalho em duas partes.

Na primeira parte deste trabalho, propomo-nos abordar a temática em duas grandes ordens de considerações. Por um lado a análise político-criminal da intervenção penal nas novas formas delituais para a protecção de interesses de cunho marcadamente colectivo, postos em evidência numa «sociedade do risco».

Cumprirá, como tema orientador a análise do conceito de bem jurídico e o proclamado «direito penal do risco», mormente pelo alargamento da tutela penal a novos interesses que a sociedade do risco, com os riscos globais, pôs a descoberto, analisando, assim, o movimento de expansão do direito penal e a identificação dos bens jurídicos fiscais.

Por outro lado, e para além das características relativas ao bem jurídico, passaremos em revista outras particularidades que o direito penal secundário, mormente o direito penal tributário, coloca.

Elegemos a responsabilidade penal dos entes colectivos, em particular a responsabilidade subsidiária dos gestores por multas e coimas aplicadas à pessoa colectiva, bem como as manifestações da tutela antecipada dos bens jurídicos e o predomínio das normas penais em branco.

Com a análise do discurso neocriminalizador e a análise de algumas particularidades do direito penal tributário, partimos, como campo de reflexão e experimentação, para a análise do crime de fraude fiscal.

Assim, na segunda parte deste trabalho, cumprirá analisar algumas das questões mais particulares que o crime de fraude fiscal suscita, nomeadamente ao nível da caracterização do bem jurídico e do tipo objecto de ilícito.

O presente estudo, não tem, o que expressamente assumimos, o propósito apresentar uma teoria acabada sobre o discurso legitimador do direito penal tributário, nem sequer do crime de fraude fiscal.

A complexidade e a intrincada teia que a matéria suscita, leva-nos a identificar questões muito particulares, deixando tantas outras fora do nosso estudo.

O nosso objectivo consiste, por um lado e numa vertente assumidamente teórica, na análise das infracções tributárias, concretamente, a análise do discurso de legitimação e as particularidades que as novas manifestações de criminalidade suscitam, mormente ao nível da clássica dogmática penal.

Por outro lado, como objecto de estudo, propomo-nos, em relação a questões concretas e delimitadas, analisar o crime de fraude fiscal, experimentando, concretamente, o tipo de crime e as dificuldades que a interpretação do mesmo suscita.

ABSTRACT

It is evident the progressive and evolutionary path that criminal law has been moving, particularly the criminal law of taxation, we must apprehend the ethical movement and question whether the conduct has either axiological and social relevance to justify its classification as a crime, that is, if the illegal tax warrant can aim to be under the guardianship of criminal law or, on the contrary, it is only one way to administrative law get under penal protection, and in that case those offenses must be subordinated to other ways of protection, as, for some, not admissible that punitive law extends to new areas that the post-industrial society revealed.

Therefore, we divided our work into two parts.

In the first part of this work, we will address the theme in two major kinds of considerations. On one hand the analysis of political-criminal penal intervention in the new areas that protect, mainly, collective interests put into evidence in a «risk society».

Fulfill, as the guiding theme analysis of the concept of legal interest and proclaimed 'criminal risk', particularly by extending the penal protection to the interests that the new society, from scratch, with global risks, discovered, we shall analyze the movement of criminal law and the identification of the legal tax subject.

Moreover, and in addition to those characteristics in analysis, we will review other details of the criminal law side, especially the questions that the criminal tax law raises.

We chose the criminal liability of collective entities, in particular the liability of managers for fines and penalties applied to the legal person as well as the manifestations of the injunction of the legal standards and the prevalence of criminal blank.

With the analysis of the neo-criminal speech and the analysis of some peculiarities of criminal tax law, we assume, as a field of reflection and experimentation, the analysis of the crime of tax evasion.

Consequently, in the second part of this work, we shall examine some of the more particular questions that the crime of tax evasion raises, particularly in terms of characterizing the legal subject and the type of offense.

This study does not take for granted the purpose of presenting a finished theory about the legitimizing discourse of criminal tax law, not even the crime of tax evasion.

The complexity and intricate web that the present matter raises, leads us to identify very specific issues, leaving many others outside of our study.

Our aim is, first and openly in a theoretical aspect, analyze tax offenses, namely the analysis of discourse legitimizing and characteristics that give rise to new manifestations of crime, especially at the level of criminal classical dogmatic. Moreover, as an object of study, we propose, in relation to practical issues and bounded, consider the crime of tax evasion, experiencing, namely the type of crime and the difficulties that the interpretation of the same raises.

SUMÁRIO

Introdução

Parte I – No Percurso do Discurso Legitimador do Direito Penal Tributário

Capítulo I – O Direito Penal Tributário: 1 – Introdução; 2 – Breve referência histórica sobre as infracções tributárias; 3 – A sociedade de risco e a necessidade político-criminal da intervenção penal em matéria tributária; 4 – Conclusões parciais

Capítulo II – A Expansão do Direito Penal: 1 – Introdução; 2 – A crise do direito penal do bem jurídico? 3 – Os direitos sociais e relativos à organização económica; 4 – O papel do direito penal na sociedade do risco; 4.1 – A concepção monista-pessoal (antropocêntrica) do bem jurídico-penal; 4.1.1 – O «Direito de intervenção»; 4.2 – O direito penal a duas velocidades; 4.3 – A concepção dualista dos bens jurídico-penais; 4.4 – Os bens jurídico-penais «instrumentais»; 4.5 – Os bens jurídicos colectivos; 5 – O direito penal do comportamento; 6 – Conclusões parciais

Capítulo III – A natureza jurídica das infracções tributárias: 1 – Introdução; 2 – A natureza jurídica do ilícito fiscal; 2.1 – Teses administrativistas; 2.2 – Teses penalistas; 2.3 – Teses intermédias; 2.4 – Teses dualistas; 3 – Breve análise crítica; 4 – Conclusões parciais

Capítulo IV – Análise do bem jurídico tutelado nos crimes tributários: 1 – Introdução; 2 – O bem jurídico nos delitos tributários – algumas posições; 2.1 – Os deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência; 2.2 – O dever de obediência; 2.3 – As funções do tributo; 2.4 – A função social do imposto; 2.5 – O património; 2.6 – Outras teorias. Teses ecléticas; 3 – Uma perspectiva; 4 – Crimes cumulativos ou aditivos; 5 – Conclusões parciais

Capítulo V – A responsabilidade penal das pessoas colectivas. Em particular, reflexão sobre a responsabilidade subsidiária dos gestores pelas multas e coimas aplicadas à pessoa colectiva: 1 – Introdução; 2 – A responsabilidade penal

das pessoas colectivas; 3 – A responsabilidade subsidiária dos gestores por multas e coimas aplicadas à pessoa colectiva; 3.1 – A perspectiva legal; 3.2 – A perspectiva constitucional; 3.3 – A perspectiva do STA; 3.4 – Análise crítica; 3.4.1 – Análise da catalogada natureza civil da responsabilidade do art. 8.º do RGIT; 3.4.1.1. A ilicitude; 3.4.1.2. O dano; 4 – Conclusões parciais

Capítulo VI – O princípio da legalidade e as normas penais em branco. A tutela do perigo e outras particularidades do Direito Penal Tributário: 1 – Introdução; 2 – O princípio da legalidade; 2.1 – As normas penais em branco; 2.1.1 – O regime do erro – referência; 3 – Os crimes de perigo; 4 – A Pena; 4.1 – A reparação penal; 5 – O carácter emergente e dinâmico do direito penal tributário; 6 – Conclusões parciais

Parte II – O crime de fraude fiscal – reflexões

Capítulo I – A fraude fiscal: 1 – Introdução; 2 – Acção; 3 – O tipo objectivo de ilícito; 3.1 – Crime de perigo; 3.2 – Os deveres extra-penais do crime de fraude fiscal; 4 – A imputação objectiva do resultado à acção – algumas particularidades; 5 – O tipo subjectivo; 6 – O limite pecuniário mínimo; 7 – A fraude qualificada; 7.1 – A tentativa; 8 – Conclusões parciais

Considerações finais

ABREVIATURAS E SIGLAS

AAFDL	- Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa
Ac.	- Acórdão
<i>ADP</i>	- <i>Anuario de Derecho Penal</i>
<i>ADPCP</i>	- <i>Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales</i>
BFD	- Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
BMJ	- Boletim do Ministério da Justiça
CC	- Código Civil
CCom	- Código Comercial
CEJ	- Centro de Estudos Judiciários
Cfr.	- Confira, confronte
CIRC	- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<i>CJ</i>	- <i>Colectânea de Jurisprudência</i>
CP	- Código Penal
<i>CDJ</i>	- <i>Cuadernos de Derecho Judicial</i>
<i>CPP</i>	- <i>Cuadernos de Política Criminal</i>
CRP	- Constituição da República Portuguesa
CSC	- Código das Sociedades Comerciais
DL	- Decreto-Lei
L	- Lei
LGT	- Lei Geral Tributária
p.p.	- previsto e punível
<i>RCTF</i>	- <i>Revista de Ciência e Técnica Fiscal</i>
RDE	- Revista de Direito e Economia
RFDUL	- Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
RGIT	- Regime Jurídico das Infracções Tributárias
RJIFA	- Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras
RJIFNA	- Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras
<i>RMP</i>	- <i>Revista do Ministério Público</i>
<i>RPCC</i>	- <i>Revista Portuguesa de Ciência Criminal</i>
STA	- Supremo Tribunal Administrativo

STJ - Supremo Tribunal de Justiça
TC - Tribunal Constitucional
TRC - Tribunal da Relação de Coimbra
TRL - Tribunal da Relação de Lisboa
v.g. - *verbi gratia*

INTRODUÇÃO

1. NOTA PRELIMINAR

Na actual sociedade, pós-industrial, colocam-se novos desafios e objectivos que potenciam novos riscos e novas ameaças em crescendo pela manifestação do maior poder económico, dos grandes grupos, pondo em evidência um conjunto de interesses, desapegados de matiz individual mas de índole marcadamente colectiva, para cuja tutela, reclamam uma maior intervenção estadual em domínios que, até então, se apresentavam menos carecidos, ou cuja intervenção, mormente ao nível do direito punitivo, até aí, não almejariam.

As manifestações, globais de perigo sobre interesses de natureza marcadamente colectiva e desapegada do indivíduo, foram revelando uma série de particularidades quanto ao quadro delitual e da potencialidade dos perigos de lesão dos interesses referidos quando, comparado, com os delitos clássicos, marcados por um cunho liberal e assente num referente contratualista.

No *novo* quadro delitual, o agente, mais requintado e especializado, apresenta-se com um nível intelectual superior e com recursos económicos e humanos, actuando de forma concertada, numa teia empresarial complexa, que actua ponderando os riscos entre custos e proveitos da actuação, ainda que ao nível da ilicitude, numa intervenção colectiva que deixa de se limitar às fronteiras do Estado, passando a intervir à escala global.

Esta forma de actuação, concertada, especializada e global, economicamente mais poderosa e dotada de um manancial intelectual, potencia ameaças sérias, a interesses colectivos, que vão desde o ambiente à economia.

Com a assunção das *novas* ameaças a *novos* interesses, vai-se revelando uma nova dimensão que, para muitos, reclama uma intervenção do direito punitivo.

O debate ganha, ainda, uma nova dimensão quando dele se vai revelando uma nova área de criação dogmática e legislativa, a da responsabilidade penal tributária que, ao contrário de outros interesses, detém na sociedade uma certa tolerância ao delito.

Mas a verdade é que o direito penal secundário, cujo paradigma é justamente o direito penal tributário^{1 2 3}, foi assumindo, desde então, uma tendência expansionista «voraz»⁴, liderando o debate⁵ sobre esta nova área que tenta conciliar duas matérias tão distintas, como a penal e a tributária, apresentando-se, em muitos aspectos, com necessidades especiais e que em muito potenciam o debate doutrinário e criação de normas legais, que muitas vezes não se mostram imunes a dúvidas interpretativas.

Na verdade, as concretas exigências de tutela contra as novas e requintadas formas de delito, mormente económico, potenciaram, por um lado, que se sucumbisse a uma resposta drástica por parte dos Estados, fazendo recair sobre elas o direito punitivo. Mas, não deixa também de ser verdade que, ainda que admitindo que a tentação foi justificada, a dogmática penal como a conhecemos, de cunho marcadamente liberal e assente no *contrato social*, não está preparada para responder a estas, agora qualificadas, novas formas de criminalidade.

Partindo da necessidade de proteger interesses de natureza marcadamente económica, que tradicionalmente extravasam o âmbito de protecção do direito penal de justiça, o direito penal tributário constitui, para muitos, uma flexibilização⁶ do direito penal de justiça, para muitos também, de forma inaceitável e que, sobretudo, reclama que o edifício da dogmática penal se reestruture de forma a incluir em si resposta às novas exigências e particularidades que a *nova* criminalidade reclama, sob pena de se tornar totalmente ineficaz, não passando de uma ameaça vã.

Este pano de fundo, que aqui singelamente descrevemos, é analisado por Figueiredo Dias⁷ que lança o mote da necessidade da criação legislativa sobre esta nova matéria, com a publicação, em 1981, de um trabalho sobre a dogmática do direito penal secundário e que assumimos como fonte de inspiração.

¹ FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE, O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português; considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções, Coimbra, 1996, p. 79.

² Vd. a este propósito, MÁRIO FERREIRA MONTE, . *Da legitimação do Direito Penal Tributário, em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003

³ Sobre a temática das infracções tributária GLÓRIA TEIXEIRA, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2010, pp. 317 e ss.

⁴ JOSÉ DE FARIA COSTA, *Direito Penal Económico*, Textos Jurídicos, Coimbra, p.33.

⁵ *Idem*, p. 37.

⁶ MÁRIO FERREIRA MONTE, *idem*, p. 30.

⁷ FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

Com a alegada necessidade político-criminal do direito punitivo recolher sob a sua tutela estes novos interesses e as particularidades da nova dogmática penal elegemos o tema do nosso trabalho.

Não podemos deixar de perceber a extensão e complexidade da temática, pelo que cumpre-nos a dolorosa tarefa de, dentro do limite temporal fixado até meados de 2009 por necessidade de estancar o impulso de pesquisa, eleger algumas das particularidades que o tema suscita, assumindo-se o nosso trabalho de forma fragmentada e incompleta pelo qual, não podíamos terminar sem nos penitenciarmos por tal facto.

2. OBJECTIVOS

Sendo evidente o caminho evolutivo e progressivo que o direito penal secundário vem trilhando, nomeadamente o direito penal tributário, cumpre analisar o respectivo movimento de eticização, questionando-se se as condutas subjacentes têm relevância axiológico-social que justificam a qualificação como ilícito criminal, *i.e.*, se os ilícitos fiscais merecem, ou melhor, podem almejar, tutela penal ou se, pelo contrário, não constituem mais do que uma administrativização⁸ da tutela penal, devendo aquelas infracções ser objecto de outros meios de tutela, não sendo, para alguns admissível que o direito punitivo se estenda às novas áreas que a sociedade pós-industrial foi revelando.

Assim, dividimos o nosso trabalho em duas partes.

Na primeira parte deste trabalho, propomo-nos abordar a temática em duas grandes ordens de considerações. Por um lado a análise político-criminal da intervenção penal nas novas formas delituais para a protecção de interesses de cunho marcadamente colectivo, postos em evidência numa «sociedade do risco».

Cumprirá, como tema orientador a análise do conceito de bem jurídico e o proclamado «direito penal do risco», mormente pelo alargamento da tutela penal a novos interesses que a sociedade do risco, com os riscos globais, pôs a descoberto, analisando, assim, o movimento de expansão do direito penal e a identificação dos bens jurídicos fiscais.

⁸ FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

Por outro lado, e para além das características relativas ao bem jurídico, passaremos em revista outras particularidades que o direito penal secundário, mormente o direito penal tributário, coloca.

Elegemos a responsabilidade penal dos entes colectivos, em particular a responsabilidade subsidiária dos gestores por multas e coimas aplicadas à pessoa colectiva, bem como as manifestações da tutela antecipada dos bens jurídicos e o predomínio das normas penais em branco.

Com a análise do discurso neocriminalizador e a análise de algumas particularidades do direito penal tributário, partimos, como campo de reflexão e experimentação, para a análise do crime de fraude fiscal.

Assim, na segunda parte deste trabalho, cumprirá analisar algumas das questões mais particulares que o crime de fraude fiscal suscita, nomeadamente ao nível da caracterização do bem jurídico e do tipo objecto de ilícito.

O presente estudo, não tem, o que expressamente assumimos, o propósito apresentar uma teoria acabada sobre o discurso legitimador do direito penal tributário, nem sequer do crime de fraude fiscal.

A complexidade e a intrincada teia que a matéria suscita, leva-nos a identificar questões muito particulares, deixando tantas outras fora do nosso estudo.

O nosso objectivo consiste, por um lado e numa vertente assumidamente teórica, na análise das infracções tributárias, concretamente, a análise do discurso de legitimação e as particularidades que as novas manifestações de criminalidade suscitam, mormente ao nível da clássica dogmática penal.

Por outro lado, como objecto de estudo, propomo-nos, em relação a questões concretas e delimitadas, analisar o crime de fraude fiscal, experimentando, concretamente, o tipo de crime e as dificuldades que a interpretação do mesmo suscita.

PARTE I

**NO PERCURSO DO DISCURSO LEGITIMADOR DO DIREITO PENAL
TRIBUTÁRIO**

CAPTÍTULO I

O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1. INTRODUÇÃO

As cifras negras em matéria de evasão e fraude fiscais demonstram a generalização de uma ideia da injustiça do sistema fiscal, e a descrença, leia-se desconfiança, da gestão adequada dos dinheiros públicos.

Mas, a verdade é que são os impostos ⁹ a principal fonte de receitas do sistema fiscal, que financiam a actividade do Estado, nomeadamente a actividade social que lhe incumbe prosseguir em prol de uma justiça distributiva.

Estabelece o n.º 1 do art. 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Nesse pressuposto, o n.º 1 do art. 104.º da CRP dispõe que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

No que à tributação das empresas toca, o n.º 2 dispõe, no mesmo sentido, que a tributação (das empresas) incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Por sua vez, o legislador constitucional, norteado pelos mesmos objectivos socializantes, dispõe, no n.º 3 que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

Assumindo que a tributação sobre o consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

São, nos termos deste preceito, estes os objectivos da constituição fiscal material que orientam o legislador ordinário, servindo de modelo com referência constitucional,

⁹ A prestação pecuniária, coactiva, unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos. Definição de JOSÉ JOAQUIM TEXEIRA RIBEIRO, *in* «Lições e Finanças Públicas», 5.ª edição, refundida e actualizada (reimpressão), Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 258.

afastando-o do livre arbítrio que esta matéria poderia estar sujeita, a cada momento¹⁰, desde logo resultando evidente que «a constituição fiscal aponta no sentido de que a tributação deve atingir quer o rendimento, quer o consumo, quer o património»¹¹, norteado pela capacidade contributiva de cada cidadão em prol de uma justiça distributiva.

Atenta a reacção dos preceitos constitucionais, Jorge Miranda e Rui Medeiros afirmam que ainda que não pareça legítimo «sustentar que a Constituição estabeleça preferências em relação a qualquer dessas modalidades de tributação, privilegiando um sistema fiscal assente na tributação do consumo, do rendimento ou do património»¹², poderá, no entanto «admitir-se que a referência a uma repartição justa do rendimento como objectivo do sistema fiscal tem subjacente a ideia de que a tributação do rendimento deve desempenhar um papel de relevo no sistema, sem o que dificilmente poderia ser conseguido aquele objectivo»¹³.

Sendo que, nesta directriz constitucional, se procura o fundamento ético do dever de pagar impostos¹⁴.

Ao direito penal tributário haverá, sobretudo, que atender e assumir a sua dupla faceta – a penal, na tutela de bens jurídicos, e a tributária – conformando as especificidades das duas disciplinas, não caindo no risco de aquele ser um instrumento político, mormente limitando o legislador à sedução da «ideia perniciosa mas difícil de evitar, de pôr o aparato das sanções»¹⁵ na protecção de interesses que podem não o exigir, ou não constituir, sequer, dignidade penal.

¹⁰ JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, tomo II, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 217.

¹¹ JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, *Idem*, p. 226.

¹² *Idem, ibidem*.

¹³ *Idem, ibidem*.

¹⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português», in : DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pp. 141 e ss.; também ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Contributos para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal, in DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999; JOSÉ CASATA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2003, p. 432 e ss.; GERMANO MARQUES DA SILVA, «Imposto, ética e crime», In: *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soarez Martinez*, Coimbra: Almedina, 2000, pp. 68 e ss.; AUGUSTO SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações», DPEE, Coimbra: Coimbra Editora, Vol. II, 1999, p. 447.

¹⁵ «Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português», DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p. 37.

2. BREVE REFERÊNCIA HISTÓRICA SOBRE AS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

O direito penal secundário, principalmente no seu marcado afloramento, o direito penal tributário, assume o objectivo de proteger interesses que não cabem tradicionalmente no âmbito de protecção do direito penal de justiça.

Mas, mesmo os mais cépticos não podem hoje negar a existência de infracções tributárias e a dignidade penal que se lhe vem reclamando, ainda, que, só a partir da intervenção do Estado na administração da economia é que, os crimes económicos, ganham necessidade de tratamento específico, atentas as vicissitudes próprias e a construção ou, pelo menos, a adaptação da dogmática penal clássica, para que possa responder às novas formas de criminalidade.

É no Estado de Polícia iluminista que se evidencia uma ampla esfera de actuação da administração que, já com a Revolução Francesa, se sujeita a um princípio orientador de legalidade, colocando-se, assim, pela primeira vez o «problema da conexão da tutela penal com as ofensas à actividade policial da administração»¹⁶.

Neste âmbito o direito penal administrativo manifesta-se como a tutela avançada e a primeira frente de defesa do direito penal de justiça, «visando a protecção, não de direitos subjectivos determinados, mas de uma série mais ou menos indeterminada de perigos de violação daqueles direitos»¹⁷.

Mas, foi o “contributo decisivo da emergência do Estado de Direito Social” que elevou as infracções fiscais à categoria de infracções penais, com função de regulação e supervisão. Ao direito penal clássico reserva-se o peso da herança do ideário liberal, com fundamento contratualista, e destinado à protecção de bens jurídicos de natureza individual¹⁸.

Com efeito as novas tarefas do Estado, subjacentes a uma maior necessidade de intervenção deste na regulação da economia e à necessidade de assegurar uma justiça distributiva na repartição de riqueza, levam ao aparecimento de um discurso sobre o direito penal secundário, assumindo-se os novos interesses, com coloração ética, almejando, ser elevados à categoria de bem jurídico fundamental.

¹⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Para uma dogmática...», DPEE, 1998, p. 36.

¹⁷ *Idem.*

¹⁸ Cfr. HASSEMER, «Derecho Penal y filosofia del Derecho», ed. lo Blanch, Valencia, 1999.

Esta manifestação ganha evidência, em Portugal, com a Lei n.º 12 de, 13 de Dezembro de 1844. Neste diploma o legislador pune com pena de multa os comportamentos que tenham por finalidade prejudicar os interesses da Fazenda Nacional¹⁹. Seguindo-se, com o Código Penal de 1886 a previsão de infracções fiscais aduaneiras.

Neste percurso de criação legislativa, é aprovado, pelo Decreto n.º 2 de 27, de Setembro de 1894²⁰ o Contencioso Aduaneiro sendo, posteriormente, revisto em 1941 com o DL n.º 31 664 de, 22 de Novembro.

Para as infracções não aduaneiras, *v.g.* no Decreto-Lei n.º 27 153 de, 31 de Outubro de 1936²¹ previa-se, para o crime de burla, a pena privativa de liberdade constituindo, assim, as infracções fiscais com natureza marcadamente criminal.

Mas, com a reforma fiscal que se inicia em 1958, adoptou-se como pena principal a pena de multa²² iniciando-se, assim, discussão sobre a natureza dos ilícitos fiscais²³.

Com o início de um movimento de neocriminalização, sobretudo a partir dos anos setenta, surgem algumas leis sobre delitos económicos (*v.g.* Decreto-Lei n.º 619/76 de 27 de Julho), consequência de um desenvolvimento da política criminal com o escopo de combate à infracção tributária, procurando-se, desta forma, resolver alguns dos problemas suscitados pelos anteriores diplomas.

Não obedecendo, contudo, essas leis a uma dogmática específica, embora se verificasse a característica comum, de tratar matérias económico-administrativas fora do Código Penal.

Findo o advento do Estado Novo, surge o primeiro diploma que visa regular as infracções fiscais não aduaneiras – DL n.º 619/76 de 27 de Julho - prevendo verdadeiros crimes fiscais com a aplicação de pena privativa de liberdade²⁴.

¹⁹ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais, análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2005.p. 51 e ss.

²⁰ *Idem*, p. 53

²¹ EDUARDO CORREIA, «Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal), do STJ», in: DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

²² *Idem*, p. 56.

²³ De forma desenvolvida vide NUNO SÁ GOMES «Evasão Fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal», CTF, n.º 177, p. 90. Referência ainda a SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 57.

²⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2003, p. 431 e ss.

Nas palavras de Nuno Pombo o movimento legislativo foi «pueril»²⁵ mais preocupado o legislador «com a pena, manifestação última da aplicação da norma, do que com a respectiva previsão»²⁶.

Em 1981, Figueiredo Dias constata a necessidade de se desenvolver dogmática específica para o direito penal secundário.

Com o trabalho desenvolvido (“Para uma dogmática do direito penal secundário”) constitui-se a primeira abordagem à, necessária, “teoria” do direito penal secundário.

Ganhando, assim, o direito penal secundário, um discurso próprio que, com o DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro, que revoga e substitui o primeiro movimento de codificação dos crimes contra a economia pelo DL n.º 41 204 de, 24 de Julho de 1957, se corporizou «a primeira tentativa sistemática e lograda de dar cumprimento à Constituição da Republica que determina (artigo 88.º, n.º 1)»²⁷ que «*as actividades delituosas contra a economia nacional serão definidas por lei e objecto de sanções adequadas à sua gravidade*».

Já com a entrada em vigor do DL n.º 20-A/90 de, 15 de Janeiro²⁸ o legislador tenta abarcar, com preocupação de organização e esforço de sistematização na criação de um corpo único de normas num “regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras” – RJIFNA – incluindo normas relativas a crimes e contra-ordenações, numa natureza dualista das infracções fiscais.

Com a evolução do novo paradigma da criminalidade económica, o legislador, com o DL n.º 394/93 de, 24 de Novembro, introduziu a pena de prisão até 5 anos, a título principal, atentas as novas necessidades sentidas no progresso da evasão e fraude fiscal.

Uma das soluções foi a assunção da responsabilidade penal das pessoas colectivas, alterando o paradigma tradicional das regras de imputação, ainda que já no DL n.º 28/84 de 20 de Janeiro tal solução estar já prevista.

Já no ano 1989 entra em vigor, DL n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras - RJIFA – que havia sido precedido do DL n.º 187/83 de, 13 de Maio. Naquele diploma identifica-se a criação, com preocupação manifesta do legislador em criar um corpo de norma sistematizado do direito punitivo

²⁵ NUNO POMBO, «A fraude fiscal...», p. 32.

²⁶ Idem, ibidem.

²⁷ MANUEL DA COSTA ANDRADE, «A nova lei contra a economia (Dec.-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro)», DPEE, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1998, p. 387 e ss.

²⁸ De forma desenvolvida in SILVA DIAS, «O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90 de, 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais», in: DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 240.

aduaneiro²⁹, que haveria sido revisto e aperfeiçoado com o DL n.º 424/86 de, 27 de Dezembro.

Posteriormente, é aprovado o DL n.º 255/90, de 7 de Agosto cuja alteração digna de maior nota se refere ao agravamento das penas de multa e das penas de prisão.

Num percurso evolutivo curou o legislador de 2001 – aprovando, o Regime Geral das Infracções Tributárias pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho – em criar um diploma legislativo que destacando a forma unitária³⁰ da disciplina integrou os crimes e as contra-ordenações, quanto às infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras.

Com efeito, destaca-se a atitude expansionista do direito penal tributário, fora do direito penal clássico, que lidera o debate sobre a dogmática do direito penal secundário se apresenta, sendo apresentadas propostas para a legitimação do discurso criminalizador.

A matéria suscita dúvidas, reticências e interpretações distintas que impõe um estudo e análises cuidados, para além da necessidade de impor uma técnica legislativa cuidada.

O esforço do legislador vem reconhecendo evoluções dignas de nota, mas não pode deixar de se ainda que o terreno onde se move ainda se mantém pantanoso e carecido de labor doutrinário, de forma a dotar o direito punitivo de eficácia, sendo que, em muitas matérias se conhecem tantas interpretações como intérpretes.

3. A SOCIEDADE DO RISCO E A NECESSIDADE POLÍTICO-CRIMINAL DA INTERVENÇÃO PENAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Numa época que foi marcada por um movimento de descriminalização, em que «o direito penal só pode intervir onde se verifiquem lesões insuportáveis das condições

²⁹ GERMANO MARQUES DA SILVA/ ISABEL MARQUES DA SILVA, «Fraude aduaneira cometida antes da entrada em vigor do Regime das Infracções Tributárias: burla ou descaminho?», in Direito e Justiça n.º 18, 2004, pp. 67 e ss.

³⁰ ISABEL MARQUES DA SILVA, «Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes», Universidade Católica Editora, 2000, p. 41.

comunitárias essenciais de livre desenvolvimento e realização da personalidade de cada homem»³¹, evidenciam-se processos de neocriminalização.

Atento este movimento de neocriminalização em áreas até então estranhas a um Direito Penal de cunho liberal coloca-se uma natural necessidade de delimitação de fronteiras, sob pena de, a coberto da expectativa política, se entrar numa «crise de sobrecriminalização»³².

Mas, à parte da problemática necessidade de determinação do movimento de neocriminalização, a verdade é que no mundo em que vivemos se identificam transformações. Desde transformações sociais, económicas, culturais e tantas outras que vêm «reclamando um ajustamento, vale dizer, um alargamento, do espaço coberto por este específico sistema de controlo social»³³.

O direito penal económico encontra a sua génese, na «denúncia criminológica»³⁴ de Sutherland³⁵, ganhando o direito penal uma nova zona de influência, caracterizada por um «cavalheiro de indústria»³⁶, fortemente dotado de recursos e meios, a coberto de uma organização que actua no mundo.

Ligada a uma nova percepção da realidade e ao fenómeno de globalização³⁷ que, por Beck³⁸, se tornou conhecido como da «sociedade de risco»³⁹, anuncia-se o fim de uma era, de matiz claramente liberal e individual, com raiz no contrato social, da responsabilidade penal, evidenciando-se, com as ameaças do progresso técnico, valores para o primeiro plano reclamando protecção, mormente penal.

O início desta nova era da «sociedade de risco», vai revelando «riscos globais»⁴⁰, cujos interesses que ameaçam vão reclamando maior intervenção do Estado num

³¹ FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, a doutrina geral do crime*, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 65, § 41.

³² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «Criminologia. O Homem delinquente e a sociedade criminógena», 2.^a reimpressão, Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 435.

³³ *Idem*, p. 436.

³⁴ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», Coimbra: Quarteto, 2003, p. 35.

³⁵ SUTHERLAND, «White-Collar Crime – The Uncut Version», Yale University Press, 1983.

³⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 65, nota de rodapé 13 referindo-se aos estudos empíricos levados a cabo por Sutherland.

³⁷ Cfr. PAULO SILVA FERNANDES, «Globalização, “Sociedade de Risco” e o futuro do Direito Penal», Almedina, 2001.

³⁸ BECK, “D’une théorie critique de la société vers la théorie d’une autocritique sociale, in *Déviance et Societé*, Vol. 18, 1994, n.º 3.

³⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.*, p. 134

⁴⁰ *Idem*, p. 135.

movimento de regulação na sociedade, nomeadamente ao nível económico, abandonando um substrato de *laissez faire laissez passer*.

Impõem-se, assim, novas formas de tutela, nomeadamente ao nível mais drástico como seja o direito punitivo, atenta a seriedade das ameaças.

Perante esta preocupação o Estado configura-se, assim, num «Estado regulador», assumindo uma «função preventivo-policial de supervisão e de inspecção (...)»⁴¹, assegurando o cumprimento de normas que regulam sectores da actividade social e económica, funcionando, nesta veste, «o Estado regulador (...), como Estado-prevenção»⁴².

Um tal concepção põe em evidencia o fim da sociedade pós-industrial, e a sua «substituição por uma sociedade exasperadamente tecnológica, massificada e global, onde a acção humana, as mais das vezes anónima, se revela susceptível de produzir riscos também eles globais ou tendendo para tal, susceptíveis de serem produzidos em tempo e lugar largamente distanciados da acção que os originou ou para eles contribuiu e de poderem ter como consequência, pura e simplesmente, a extinção da vida»⁴³.

A «criminalidade e o medo da criminalidade marcam a contemporaneidade»⁴⁴, sendo a actual sociedade definida pela «porosidade cada vez maior entre a sociedade oficial e a sociedade do crime. A criminalidade é ao mesmo tempo ameaçadora e opaca»⁴⁵, sendo esta «responsável por uma política criminal que tende a reduzir-se a uma “política criminal de segurança”»⁴⁶.

A nova criminalidade manifesta-se pelo actual modelo organizacional, surgindo um movimento de «dinâmica bipolarizada de globalização, alimentada por forças desiguais e assimétricas, dos direitos humanos e económicos»⁴⁷, que se torna especialmente agudizante

⁴¹ AUGUSTO SILVA DIAS, ««Delicta in se» e «Delicta Mere Prohibita», Uma análise das discontinuidades do ilícito penal moderno à luz da reinstrução de uma distinção clássica», Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 222.

⁴² Idem, *ibidem*.

⁴³ FIGUEIREDO DIAS, «Temas básicos da doutrina penal. Sobre os fundamentos da doutrina penal e sobre a doutrina geral do crime», Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 158.

⁴⁴ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Política criminal – novos desafios, velhos rumos», DPEE, vol. III, p. 160. Também cfr. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, in *Liber Discipulorum* para Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 207 e ss.

⁴⁵ Idem, p. 161.

⁴⁶ Idem, *ibidem*.

⁴⁷ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «A globalização do direito penal – da pirâmide à rede ou entre a unificação e a harmonização», DPEE, Vol. III, 2009, p. 81.

em climas de instabilidade económica e social, com fortes clivagens sociais, potenciando q
necessidade de maior justiça distributiva.

Na realidade, no domínio da criminalidade organizada, que já ultrapassam a figura do *White collar criminality*, «para se aproximarem do cenário catastrófico, imaginado por Ziegler⁴⁸, de “donos” de um crime organizado, instalado à escala planetária, como fase última do capitalismo, que põe em sério risco a democracia e faz reear uma ruptura civilizacional»⁴⁹. Seguindo o pensamento de Costa Andrade, a criminalidade dos *white-collar* veio «a converter-se num dos pólos centrais da crise e renovação da teoria criminológica»⁵⁰, atentas as ameaças que potenciam e as especificidades que reclamam.

Nesta concepção dos riscos globais evidenciam-se, por outro lado ainda, condutas mais perigosas potenciadas no seio de empresas, grupos ou equipas, atenta a especialização da estrutura e o manancial de meios de que dispõem, numa actuação à escala planetária, esbatendo a figura do indivíduo para ganhar relevo a manifestação do ente colectivo.

Com isto vai-se manifestando a necessidade de intervenção tutelar ao nível do perigo de lesão, colocando-se o acento tónico na forma de intervenção antecipada de tutela dos interesses ameaçados.

As organizações criminosas infiltram-se na economia, num fenómeno dinâmico e que acompanha a evolução da sociedade «pelo seu gigantesco poder financeiro, a criminalidade organizada influencia secretamente toda a nossa vida económica, a ordem social, a administração pública e a justiça»⁵¹. Ao qual acresce a capacidade destas organizações desenvolverem um «capital intelectual»⁵², altamente especializado e com forte manancial de recursos técnicos e humanos, actuando de forma profissional e concertada, potenciando o desenvolvimento organizacional e a sua teia de influência na economia.

⁴⁸ FIGUEIREDO DIAS, *Temas básicos da doutrina penal. Sobre os fundamentos da doutrina penal e sobre a doutrina geral do crime*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 159, nota de rodapé 8 referenciando ZIEGLER, *Les seigneurs du crime – Les nouvelles máfias contre la démocratie*, Paris: du Seuil, 1998.

⁴⁹ FIGUEIREDO DIAS, «Temas básicos...», p. 159.

⁵⁰ «O novo Código Penal e a moderna Criminologia», in *Jornadas de Direito Criminal*, pp. 197 e 198.

⁵¹ JEAN ZIEGLER, referindo-se a ECHARDT WERTHEBACH, «Os Senhores do crime – as novas máfias contra a democracia», Lisboa, Terramar, 1999, p. 17.

⁵² JOÃO DAVIN, «A criminalidade organizada transnacional. A cooperação judiciária e policial na UE», Coimbra: Almedina, 2004, p. 41.

Ganha, assim, ênfase o discurso sobre o princípio da responsabilização das pessoas colectivas⁵³ sobre o clássico princípio *societas delinquere non potest*, sendo aquele no direito penal tributário que se afirma de forma mais paradigmática.

Abunda o crime organizado, em que os seus agentes actuam, na sua maioria, através de entes colectivos, esbatendo a sua dimensão individual, o que implica a adequação do direito penal a este novo paradigma, quer quanto às regras de imputação quer quanto às sanções a aplicar⁵⁴.

É ao nível colectivo que as ameaças se tornam mais sérias, em que se esbate o elemento pessoal de cada um dos membros que o compõem, tornando-se evidente que o todo é mais do que a soma das partes, num complexo organizativo de meios materiais e humanos, actuando de forma especializada, resultando, numa perseguição meramente individual, uma tutela penal deficitária.

Efectivamente é no plano económico, na sua generalidade personificado por empresas, que se potencia uma criminalidade, global⁵⁵, com estruturas complexas que implicam a movimentação de pessoas e meios, numa delinquência de colarinho branco, mais instruída e com mais poder.

Numa perspectiva de futuro a evolução da dogmática penal pressupõe a assunção da nova realidade, em que as técnicas de resposta aos novos riscos, nomeadamente com tutela antecipada dos bens jurídicos, em que o direito penal, prospectivo, tenha em vista a eliminação do risco.

A forte capacidade dinâmica e evolutiva destas novas manifestações de perigo impõe um constante acompanhamento dogmático e legislativo de forma a acompanhar as novas manifestações evolutivas da delinquência. Sendo necessário que a evolução dogmática e a legislação sejam capazes de se tornar, também elas, dinâmicas e mutáveis, o que potencia o recurso a normas penais em branco, como elemento característico do direito penal tributário, como forma de dar resposta à precariedade constante a que a matéria está sujeita, fruto do devir histórico, sobretudo pela natureza técnica da matéria tributária e a evidente evolução social e económica, e a mutação, que não se compadece com a

⁵³ De forma desenvolvida vd. FERNANDO TORRÃO, *Societas Delinquere Potest? Da Responsabilidade Individual e Colectiva nos “Crimes de Empresa”*, Coimbra, Almedina, 2010.

⁵⁴ Fala-se, a este nível, da reparação penal como sanção alternativa.

⁵⁵ Cfr. JOSÉ DE FARIA COSTA, «O fenómeno da globalização e o direito penal económico», Estudos de homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, 2000.

cristalização das normas penais⁵⁶, numa técnica de acessoriedade administrativa⁵⁷ ou, no que aos crimes tributários tange, uma acessoriedade fiscal.

Tal intervenção tutelar impõe que, se erija uma dogmática penal apta a dar resposta eficaz às novas ameaças, e que, portanto, «abandone a função minimalista de tutela de bens jurídicos e aceite uma função promocional e propulsora de valores orientadores da acção humana na vida comunitária»⁵⁸, capaz de resolver os novos problemas que a nova sociedade, de cariz global, coloca⁵⁹.

As novas realidades trazidas pela sociedade de risco, relacionada com a acção nos domínios técnico, científico e económico, trás o reconhecimento de novas realidades, colectivas, que num contexto de neocriminalização se fez com o alargamento do conceito de bem jurídico⁶⁰, e o reconhecimento de novos bens jurídicos, de conteúdo e limites mais esbatidos, para além da particular instabilidade⁶¹ e, em consequência, com menor capacidade crítica e garantística⁶², nascidos de uma necessidade de maior intervencionismo estadual, de regulação social⁶³, de forma a acautelar as ameaças potenciadas pelos megariscos da actuação dos agentes económicos.

Esta racionalização entre custos e proveitos dos agentes económicos, no que ao nível tributário tange, a actuação dos agentes económicos no mercado implica que estes queiram racionalizar os custos, nomeadamente os fiscais.

O movimento de poupança fiscal através de estruturas fiscais legalmente previstas, têm lugar naquilo que a doutrina fiscal designa por *tax planning*. Têm, portanto, lugar *intra legem*⁶⁴.

Mas é ainda possível os agentes económicos obterem uma poupança fiscal, lícita, através da elisão fiscal, «mediante negócios jurídicos não previstos nas normas de

⁵⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Sobre a autonomia dogmática do direito penal económico. Uma reflexão à luz do direito penal económico português», EPC, IX 1986. p. 46.

⁵⁷ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 152

⁵⁸ Idem, ibidem.

⁵⁹ Problema que se agudiza levando a chamar ao actual fenómeno, atendendo que as condutas perigosas potenciadas pelas empresas, da «irresponsabilidade organizada», in JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 136.

⁶⁰ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Consentimento e Acordo em Direito Penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 128.

⁶¹ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, «Direito Penal fiscal – uma prospectiva», DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 155.

⁶² FIGUEIREDO DIAS E COSTA ANDRADE, «Problemática geral das infracções contra a economia nacional», BMJ, n.º 262 (1977) e DPEE, Vol I, Coimbra Editora, 1998.

⁶³ O «Estado Regulador», in SILVA DIAS, ««Delicta in se»...», p. 222.

⁶⁴ De forma desenvolvida cfr. NUNO SÁ GOMES, «Manual de Direito Fiscal», Vol. II, 9.ª edição, 2000, Editora Rei dos Livros, p. 100 e ss.

incidência fiscal ou mediante práticas contabilísticas tecnicamente mas mais favoráveis aos contribuintes»⁶⁵.

Tal poupança fiscal ocorre *extra legem*, aproveitando os contribuintes as lacunas legais, a falta de cuidado na previsão normativa, o emprego de conceitos indeterminados que, em prol do princípio da legalidade⁶⁶, se proibir qualquer aplicação analógica, funcionando a falta de previsão legal ou a imperfeição na construção da norma contra o legislador, não podendo o contribuinte ser tributado.

Estes negócios, decorrentes da habilidade ou destreza fiscal⁶⁷ visam a poupança fiscal através da designada *tax avoidance*.

Sendo certo, não obstante, que muitas destas práticas podem ser consideradas abusivas⁶⁸.

Mas a actuação destes agentes implicará novas amplitudes de actuação. A necessidade de camuflar as actividades ilícitas junto da economia lícita e a prática fiscal fraudulenta⁶⁹.

Na *tax evasion*, identificam-se actos ilícitos por parte do contribuinte para obstar ao pagamento dos tributos ou para obter qualquer benefício fiscal, não devido, actuando, como resulta evidente, *contra legem*.

Na realidade o campo da delinquência económica apresenta grande tolerância por parte dos cidadãos, que não se sentem vítimas de tais actos, assumindo uma enorme densidade a economia paralela⁷⁰ que, por um lado mina a economia lícita e por outro diminui as receitas do Estado, «contribuindo para agravar as situações de injustiça ao nível da repartição da carga fiscal entre os contribuintes»⁷¹.

⁶⁵ NUNO SÁ GOMES, «Manual de Direito Fiscal», Vol. II, 9.ª edição, 2000, Editora Rei dos Livros, p. 102.

⁶⁶ Nos termos do art. 103.º da CRP:

1. «(...)

2. *Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*

3. *Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*

⁶⁷ NUNO SÁ GOMES, «As garantias dos contribuintes: Algumas questões em aberto», in Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes, CTF n.º 169, p. 101.

⁶⁸ Vd. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, «O negócio indirecto em Direito Fiscal», Lisboa, 1971.

⁶⁹ NUNO SÁ GOMES, «A infracção e o processo fiscal, 1990; Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes», in CTF n.º 377 (Jan./ Março), 1995.

⁷⁰ Vd. SILVA DIAS «O novo direito penal fiscal», in Fisco, n.º 22, Junho de 1990, p. 17.

⁷¹ JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO, «Fiscalidade», Areal Editores, p. 18.

Mas a verdade é que «não pode haver tributação justa sem que todos sejam chamados a pagar impostos e o façam na medida da sua capacidade contributiva (...)»⁷².

É ao Estado, com a crescente carência económica e social, que se reclama maior intervenção, transformando-se em «Estado regulador»⁷³, que carece de receitas para cumprir o desiderato.

Nesta necessidade, o desenvolvimento do direito penal económico, tão instável e mutável, como a sociedade e evolução económica, numa tendência progressiva para a sua autonomização⁷⁴.

O reconhecimento dos novos riscos e necessidades, de cariz colectivo, e dignos de tutela penal, pelas suas especificidades, torna difícil a tarefa de determinação do bem jurídico, mormente, nas palavras de Alfredo José de Sousa⁷⁵, pela sua assumida instabilidade, ligada a mutações económicas e sociais que se identificam a uma velocidade que, ao direito penal clássico, é estranha identificando-se, por isso, em legislação extravagante⁷⁶.

É assim, o direito penal tributário, um campo de normatividade dinâmica e evolutiva, conjuntural e histórica⁷⁷, económica, reclamando-se um tratamento autónomo e específico da infracção tributária⁷⁸.

Assim, ao passo que o direito penal é estável com maior tendência de perdurabilidade, o direito penal tributário é conjuntural, sujeito ao devir histórico e económico, e às concretas exigências políticas, implica uma intervenção legislativa mais intensa e actualizante para acompanhar a realidade em constante mutação, sendo justificável a opção pela sua inserção em legislação extravagante, ainda que muitas vezes produto «do acaso e da necessidade».

Ainda com cepticismo a verdade é que se manifesta de forma mais evidente a «eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema não visa apenas arrecadar

⁷² NUNO SÁ GOMES, «Manual de Direito Fiscal», p. 125.

⁷³ SILVA DIAS, «Delicta in se...», pp. 174 e ss.

⁷⁴ FIGUEIREDO DIAS, «Sobre a autonomia dogmática do direito penal económico. Uma reflexão à luz do direito penal económico português», EPC, IX (1986).

⁷⁵ «Direito Penal Fiscal – uma perspectiva», DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 155.

⁷⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais do direito penal revisitadas», p. 67 e ss.

⁷⁷ AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, «Condicionalidade sócio-cultural do direito penal», BFD, Estudos em Homenagem aos Professores Doutores M. Paulo Merêa e G. Braga da Cruz, Vol. II, p. 1046.

⁷⁸ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 41 e ss.

receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento do Estado»⁷⁹.

No percurso por novos caminhos, até agora, estranhos ao direito penal clássico, e reclamando novos conceitos e novas estruturas dogmáticas, vive-se um fenómeno de expansão⁸⁰ do direito penal secundário, na sequência de maior necessidade de intervenção⁸¹ do Estado na sociedade⁸² sendo, no plano económico que se denota o maior movimento de neocriminalização, já que se identifica que é através da recolha de receitas, cuja fonte decorre maioritariamente pela cobrança dos impostos, que «o Estado realiza grande parte dos objectivos sociais que a sua dimensão democrática lhe impõe»⁸³.

Como bem chama a atenção Anabela Rodrigues Miranda «ao Estado hoje cabe assegurar *ao cidadão* não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*. E a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado ao *mesmo nível* que a protecção dos direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou o perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale por dizer ao nível *penal*»⁸⁴.

Este impulso ético constitui o fundamento do discurso legitimador da expansão do direito penal para a tutela de valores que até então desconhecia mas, estes movimentos de expansão numa coloração criminal «só podem ser aceites e legitimados onde novos fenómenos sociais, anteriormente inexistentes ou muito raros, desencadeiem consequências comunitariamente insuportáveis e contra as quais se tenha de fazer intervir a tutela penal em detrimento de um paulatino desenvolvimento de estratégias não criminais de controlo social»⁸⁵.

Assim, num discurso político-criminal, em que cumpre analisar a legitimidade de um processo de neocriminalização e o critério a adoptar para evitar o risco de, numa perspectiva populista, o poder político se deixar sucumbir de sobrecriminalização.

⁷⁹ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal», in DPEE, Vol. II, Coimbra Editora, 1999, p. 481.

⁸⁰ Desenvolvidamente SILVA SANCHÉZ, «La expansion del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales», Madrid, Civitas.

⁸¹ PEDRO CAEIRO, «Legalidade e oportunidade: a perseguição penal entre o mito e a “justiça absoluta” e o fetiche da “gestão eficiente” do sistema», in Revista do Ministério Público, n.º 84, Lisboa, 2000.

⁸² FIGUEIREDO DIAS E COSTA ANDRADE, «Criminologia. O Homem delinvente e a Sociedade Criminógena». Coimbra Editora, 1984.

⁸³ ANABELA RODRIGUES, «Contributo...», p.481.

⁸⁴ *Idem.*

⁸⁵ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 66, § 42.

Haverá, desde logo de se identificar «se se trata de fenómenos sociais novos ou, em todo o caso anteriormente raros, que desencadeiam consequências insuportáveis e contra as quais só o direito penal é capaz de proporcionar protecção suficiente»⁸⁶.

A novidade ou a raridade do risco que agora emerge e as consequências da mesma, ou seja, a determinação de um bem jurídico fundamental em risco, constituem critérios necessários para a identificação da dignidade penal e da carência de tutela penal.

Mas deve a intervenção penal ficar por aqui, ainda que se identifiquem novos fenómenos sociais, mas sejam estes «mal conhecidos na sua estrutura e consequências (...) se deverá evitar uma intervenção prematura da tutela penal, em detrimento de um paulatino desenvolvimento de estratégias não criminais de controlo social»⁸⁷.

4. CONCLUSÕES PARCIAIS

4.1. O fenómeno da “aldeia global”, da sociedade pós-industrial, potencia a imprevisibilidade do risco e novas ameaças que, até então se mostravam de forma ténue e sem expressão, mormente, ao direito punitivo.

Mas, a integração supranacional e o predomínio económico, potenciam o alargamento do campo de visão a novos interesses, de natureza marcadamente colectiva, afastados do cariz individual que foi moldando o direito penal, que almejando a categoria de bens jurídicos dignos de tutela penal, potenciam um movimento de criminalização de condutas que não o eram ou estavam entregues ao direito administrativo sancionador.

4.2. O problema resulta da propagandada legitimação do direito penal tributário, e da necessária adaptação da dogmática punitiva, para enveredar pelas águas do direito tributário, cujo paradigma se afasta do cunho liberal que vem inspirando o direito penal.

4.3. A nova criminalidade é, mais poderosa, com mais recursos, actua, normalmente a coberto de organizações, a uma escala global, nomeadamente no sector

⁸⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «Criminologia...», p. 441.

⁸⁷ *Idem, ibidem.*

económico, mas que marca tanto o âmbito social como político, põe a nu uma série de valores que, até então, ao direito penal foram estranhos.

4.4. As características desta *nova* criminalidade e os valores que vai pondo em causa, marcadamente colectivos, dificilmente encontrariam solução no âmbito do direito penal de justiça, marcando a necessidade de uma adaptação da dogmática penal, mais adequada à criminalidade económica, em particular para os crimes tributários.

4.5. A necessidade de maior intervencionismo estadual, mormente para cumprir imposições sociais, vai afastando uma inspiração de *laissez faie laissez passer*, reclamando um Estado social, ganhando os ilícitos tributários coloração ética.

CAPÍTULO II

A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL

1. INTRODUÇÃO

A determinação do bem jurídico, pré-positivo, constitui um critério legitimador da intervenção punitiva, com função crítica e vinculante da actuação do legislador ordinário, convocando princípios de dignidade penal e necessidade da pena, bem como o sentido e função do direito punitivo.

A definição de bem jurídico não se afigura tarefa fácil, sendo várias as propostas⁸⁸ apresentadas.

Entre nós, e assumindo que pecamos por defeito, encontramos quem o define como «a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo Estado, objecto ou bem em si mesmo, socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso»⁸⁹ ou como «objecto de valor experimentado como fundamental pela comunidade de sujeitos na perspectiva da sua realização individual e social»⁹⁰.

O movimento do discurso da criminalização de um comportamento, ou omissão, só é constitucionalmente admissível quando tal conduta lesar, ou colocar em perigo, valores constitucionalmente consagrados⁹¹, ou seja, bem jurídicos com dignidade penal.

Mas, na realidade o paradigma tem sido questionado, mormente pela expansão do direito penal por áreas que, até agora, não almejaria tutelar de onde resultam interesses marcadamente colectivos ou difusos que se encontram fora da concepção liberal que tem marcado o direito punitivo, marcando uma nova mancha de preocupação social ou colectiva caracterizada pelos fenómenos típicos dos nossos tempos.

⁸⁸ De forma desenvolvida ver FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...».

⁸⁹ FIGUEIREDO DIAS, *idem*. Também do mesmo autor, «Temas básicos da doutrina penal», Coimbra: Coimbra Editora: 2001, p. 43.

⁹⁰ AUGUSTO SILVA DIAS, «Delicta in se...», *ob. cit.*, 2003, p. 669.

⁹¹ De forma desenvolvida *vd. idem*.

2. A CRISE DO DIREITO PENAL DO BEM JURÍDICO?

Na realidade o paradigma do «direito penal do bem jurídico» tem sido questionado⁹² e posto em causa.

A torrente evolutiva e avassaladora do direito penal secundário, em que «a infracção fiscal persiste como uma caracterização paradigmática»⁹³, que vem contribuindo para discursos sobre a crise do direito penal do bem jurídico.

Perante estas novas exigências de tutela contra os novos riscos, mormente a necessidade de identificar comportamentos que os potenciem, antecipando o âmbito de tutela a questão estará em saber se neste movimento característico da sociedade de risco, como questiona Figueiredo Dias, se é possível manter o paradigma do direito penal do bem jurídico ou, se pelo contrário, haverá de abandonar o modelo.

O autor afirma ser possível defendendo que o direito penal, de justiça ou secundário, serve a tutela subsidiária de bens jurídicos colectivos como tais.

Nos novos desafios da hodierna sociedade pós-industrial, com criminalidade própria⁹⁴, associada à sociedade de risco, haverá de reconhecer que, para além de bens jurídicos individuais ou dotados de referente individual, com a mesma exigência e necessidade de tutela penal, se manifestam interesses, marcadamente colectivos.

Os valores que emergiram para um primeiro plano reclamando atenção e protecção atentas as novas ameaças resultantes das transformações sociais constantes revelam-se perturbadores sendo que, por regra, «os quadros axiológicos não acompanham o ritmo das realizações científicas, provocando-se verdadeiros vazios normativos, cujo preenchimento, poderá eventualmente ter de contar com o concurso do direito criminal»⁹⁵.

Na realidade, o direito penal de justiça está erigido sobre uma forte influência liberal, numa função unicamente protectora de bens jurídicos, de cunho individual. Assim, o direito penal clássico, *qua tale*, não está preparado para a tutela dos riscos globais da sociedade de risco, que se apresentam com natureza colectiva.

⁹² De forma desenvolvida vd. SILVA DIAS, «Delicta in se» e «Delicta mere prohibita»: uma análise das discontinuidades do ilícito penal moderno à luz da reconstrução de uma distinção clássica, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 793.

⁹³ FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português», DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 79.

⁹⁴ ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, Política criminal, Madrid, 2001, p. 251.

⁹⁵ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «Criminologia...», p. 436.

A sociedade assumiu uma nova forma que exige que se entenda que a «crença na razão técnico-instrumental calculadora morreu»⁹⁶, tornando-se indispensável uma nova percepção da realidade, em constante evolução e mutação.

Esta realidade leva a doutrina a ponderar o papel que o direito penal deve assumir na protecção de interesses, marcadamente colectivos.

Numa orientação que assumimos colectivista, perspectivamos a tutela penal para bens jurídicos de carácter supra-individual, cuja protecção reclama a tutela antecipada (nomeadamente abstracta), de forma a dotar o direito penal de novas formas de combate aos riscos globais⁹⁷, o que, não sendo assim, e a manter-se a concepção individual, significará assumir que ao direito penal não cabe qualquer função protectora das «gerações futuras»⁹⁸.

Tudo isto, sem descurar o facto de que as infracções fiscais tendem a ser *toleradas* uma vez que se assume que há uma tendência para o desinteresse da matéria, e até uma certa revolta e sentimento de perseguição, associada aos critérios e formas de utilização das receitas tributárias cobradas pelos impostos.

Na realidade estas novas normas penais terão uma função de formar uma «consciência ética fiscal»⁹⁹ nos cidadãos, reforçando a afirmação dos valores constitucionais com dignidade penal.

Assim, pelas exigências e especificidades de tutela contra os riscos globais, é necessário pressupor uma nova política criminal «que abandone a função minimalista de tutela de bens jurídicos e aceite uma função promocional e propulsora de valores orientadores da acção humana na vida comunitária»¹⁰⁰, reconhecendo novos paradigmas de bens jurídicos, destacados dos direitos, liberdades e garantias, *stricto sensu*, de cunho colectivo mas com a necessária referência axiológica-constitucional.

⁹⁶ FIGUEIREDO DIAS, «o papel do direito penal na protecção das gerações futuras», DPEE, Vol. III, p. 604.

⁹⁷ CARLOS MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, Derecho Penal Económico – Parte General, Tirant la Balnach, Valencia, 1998, p. 93 e ss., que estabelece ainda a distinção entre bens jurídicos supra-individuais gerais, pertencentes à comunidade social em geral, e difusos, sendo estes característicos de um grupo de pessoas, ainda que extensível. Quanto aos interesses difusos vide FILIPPO SGUBBI, “Tutela penale di interessi difussi”, in La Questione Criminale”, 1975, p. 439 e ss. e MÁRIO MONTE, Da protecção penal do consumidor, p. 202.

⁹⁸ FIGUEIREDO DIAS, «o papel do direito penal na protecção das gerações futuras», BFD LXXV, 2002 e, do mesmo Autor, «Direito Penal. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime», Tomo I, 2.ª edição, 2007, Coimbra: Coimbra Editora, p. 135. Também, DPEE, Vol. III, p. 603 e ss.

⁹⁹ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Contributo...», p. 483.

¹⁰⁰ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 135

3. OS DIREITOS SOCIAIS E RELATIVOS À ORGANIZAÇÃO ECONÓMICA

Partimos para a análise dos direitos económicos, sociais e culturais, como base de trabalho para a identificação de bens jurídicos autonomizáveis que assumam dignidade penal pois, no nosso entender, é a partir destes e dos objectivos que lhes cumpre atingir a partir de referências constitucionais, que se poderá assumir um discurso de legitimação que terá que partir pela identificação de um bem jurídico, ainda que com matiz colectiva, ao contrário dos bens jurídicos de cariz individual que, tradicionalmente o Direito Penal visa proteger.

É esta tarefa que nos cumpre empreender:

Os direitos económicos, sociais e culturais não assumem «um regime sistemático explícito»¹⁰¹ como os direitos, liberdades e garantias, pelo que carecem de maior atenção atenta a «heterogeneidade e novidade»¹⁰² daqueles.

No plano socioeconómico, verifica-se progressiva ressonância política e jurídica «dos imperativos éticos de solidariedade, sob a mediação do Estado social»¹⁰³, sendo que, ao Estado, incumbe, assim, a prossecução de um enlace com a sociedade, cujo alargamento, decorre das crescentes «necessidades humanas, das pretensões de intervenção dos governantes e dos meios de que se podem notar»¹⁰⁴.

Com estes pressupostos, e no campo dos direitos económicos, se apresenta um sistema fiscal ao qual se atribui, numa perspectiva de ressonância ética, um duplo objectivo. Em primeiro lugar, identifica-se a necessidade, através da cobrança de tributos, da satisfação das carências financeiras do próprio Estado e outras entidades públicas, por outro lado, e simultaneamente, a cobrança de impostos visa a prossecução de uma finalidade de repartição justa dos rendimentos e da riqueza e diminuição das desigualdades, assente na tributação dos cidadãos-contribuintes de acordo com a capacidade contributiva individual.

¹⁰¹ JORGE MIRANDA, «Manual de Direito Constitucional», Tomo IV, Coimbra: Coimbra Editora, 2.ª Edição (Reimpressão), 1998, p. 340.

¹⁰² *Idem.*

¹⁰³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «Criminologia...», p. 436.

¹⁰⁴ JORGE MIRANDA, «Teoria do Estado e da Constituição», Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 337.

Nesta última finalidade se encontra a base para a compreensão do Estado de Direito Social^{105 106} e, cremos, que é neste objectivo em particular, ou seja, a finalidade de prossecução de uma justiça distributiva que ao Estado incumbe prosseguir, que se encontra o ponto de partida para a identificação de um bem jurídico, constitucionalmente previsto, com dignidade penal, contribuindo para o apelidado movimento de eticização do direito penal fiscal, enfatiza-se, assente num sistema fiscal que visa, por imperativo constitucional, a redistribuição da riqueza através da capacidade contributiva de cada cidadão, com vista a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

É isso que resulta das directrizes constitucionais para o sistema fiscal que do art. 103.º da CRP resulta, já que «1. *O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*

2. (...)

3. (...).»

Mas a constituição acrescenta ainda, por seu turno, nos termos do art. 104.º, objectivos da tributação e do pagamento dos impostos:

«1. *O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*

2. *A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*

3. *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*

4. *A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo».*

Com este pano de fundo, diga-se com referência na Lei fundamental, estabelece-se, um sistema fiscal que radica, também, numa finalidade de justiça distributiva assente na capacidade contributiva de cada cidadão.

¹⁰⁵ Anabela RODRIGUES, «Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal», DPEE, Vol. II, Coimbra Editora, 1999, p. 481 e ss.

¹⁰⁶ Vd. Figueiredo DIAS e Costa ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...».

Reconhecemos, por isto, que o legislador constitucional erige e legitima o sistema fiscal, conferindo-lhe o mínimo ético do sistema, legitimando, assim, o discurso punitivo ao nível penal dos ilícitos fiscais.

Efectivamente parece resultar uma abertura económico-social operada pelas leis de revisão constitucionais¹⁰⁷, resultando para o Estado, um dever de intervenção, inegavelmente dependente dos meios financeiros e da concreta política que vise prosseguir, em prol da prossecução do princípio da sociabilidade, especialmente consignado, no âmbito da organização económica, no art. 81.º da Constituição, entre outras incumbências, «*promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*».

A pedra de toque encontra-se na identificação de um objectivo de prossecução de uma justiça distributiva¹⁰⁸, e não unicamente na arrecadação de receitas para financiamento das actividades do Estado¹⁰⁹.

O desenvolvimento do texto constitucional na fixação de princípios norteadores do sistema fiscal revela uma Constituição fiscal, material e formal, identificando-se objectivos de natureza extra-financeira norteados por ideais socialistas.

As garantias das prestações sociais levadas a cabo pelo Estado, assumindo a redistribuição de riqueza com o escopo de assegurar uma existência digna a todos os cidadãos «o Estado social moderno eleva muitos dos interesses relacionados com o intervencionismo dirigista ou salutista à categoria de bens jurídicos fundamentais»¹¹⁰.

Mas, e porque nos colocamos ao nível penal, não podemos deixar de notar que, assentando a repartição dos impostos num princípio de igualdade tributária¹¹¹, em que a função garantística que do princípio da capacidade contributiva decorre, é avessa à ideia de determinação dos impostos por meios indiciários, indirectos ou por presunções, já que, «onde não há capacidade económica não há tributação justa, com o conseqüente dever de o

¹⁰⁷ J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra: Almedina, 3.ª Edição, p. 324.

¹⁰⁸ SILVA MORAIS, «Incriminação de infracções fiscais», p. 35 e ss.

¹⁰⁹ ANABELA RODRIGUES, «Contributo...», p. 481.

¹¹⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Criminologia...*, p. 436.

¹¹¹ Vd. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra Editora, 1997, p. 260 e ss.

legislador fiscal isentar o “mínimo de existência”¹¹², pelo que, na conformação das disciplinas penal e fiscal se podem identificar rupturas conceptuais que é necessário considerar, atentas as especificidades de ambas.

Sendo, no entanto, verdade que estas tarefas que ao Estado incumbe prosseguir, almejando ascender a uma validade jurídico-penal, apresentam-se de percepção difícil para a generalidade dos cidadãos¹¹³ a quem a cobrança de impostos constituem sacrifícios do sistema tributário cuja justificação se apresenta esbatida, sendo evidente uma consciência social debilitada das consequências da omissão de cumprimento de deveres fiscais, ao que acresce a dificuldade do Estado em prosseguir os fins que a arrecadação do tributo visa e a ausência de vítima imediata, importa grande tolerância à delinquência fiscal.

Apesar das especificidades da matéria, é no substrato da justiça distributiva que procuramos o fundamento ético do dever de pagar impostos¹¹⁴, neste ponto radica, quanto a nós a pedra de toque para a intervenção do direito penal, reconhecendo bens jurídicos com dignidade penal, constitucionalmente consagrados, apesar de índole colectiva.

Sem dúvida não nos resta reconhecer que a dificuldade de identificação e caracterização dos bens jurídicos e as particularidades que se assumem neste campo, aliadas à proliferação de diplomas legais de, apelidada, natureza penal, importam que se levantem vozes que acusam um desnorteado movimento de instrumentalização do direito penal, num âmbito meramente administrativo.

Não podemos deixar de atribuir alguma razão a esta perspectiva. Ainda que assumamos a identificação de bens jurídicos com dignidade penal e, portanto, a legitimidade da disciplina em tutelar esses bens jurídicos, não podemos, também, deixar de reconhecer que muitas vezes a vontade política desenfreada em recorrer ao direito punitivo e a precipitação na criação legal, leva à proliferação de normas, com interpretações

¹¹² NUNO SÁ GOMES, «Manuel de Direito Fiscal», p. 125. O Autor refere que o «mínimo de existência», decorrente da CRP deve ser fiscal mente excluído numa, qualificada pelo Autor, «imunidade constitucional tributária».

¹¹³ JORGE REIS NOVAIS, Os princípios constitucionais estruturantes da república portuguesa, Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 303 refere-se, no que toca à percepção dos direitos sociais, ainda que referindo-se à actuação do legislador ordinário e margem de conformação, à consciência jurídica universal.

¹¹⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português», in DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pp. 141 e ss.; também ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Contributos para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal, in DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999; JOSÉ CASATA NABAIS, Direito Fiscal, Coimbra: Almedina, 2003, p. 432 e ss.; GERMANO MARQUES DA SILVA, «Imposto, ética e crime», In: Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soarez Martinez, Coimbra: Almedina, 2000, pp. 68 e ss.; AUGUSTO SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações», p. 447.

dísparos, tornando-se dúbia a sua aplicação, correndo o risco de se tornarem letra morta, atribuindo ao direito penal um semblante simbólico.

Esta preocupação importa, e repete-se, assumindo que é, também, o direito penal chamado a regular esta matéria particular, que resulta de importância extrema fixação da natureza, os limites da intervenção penal nestes novos domínios que os riscos globais põem em causa, partindo, como já tivemos ensejo de assumir, a identificação do bem jurídico, com dignidade penal, a tutelar.

Por tudo o que dissemos, assume o Estado numa vertente de assegurar a disposição constitucional quanto à imposição de assegurar uma justiça distributiva, incumbências sociais para a promoção da igualdade dos cidadãos. Objectivo este que só pode ser cumprido se for assegurada a igualdade contributiva de cada cidadão com o escopo de arrecadação de receitas, cobradas pelos impostos, que lhe permite lograr a apostolada justiça social, ganhando, assim, o sistema fiscal validade jurídico-penal.

A questão que se suscita de seguida, e que nos cumpre analisar, é saber se, atenta as descritas características dos bens jurídicos que da constituição fiscal podem resultar, se estes bens jurídicos podem continuar a ser a referência crítica que norteia do direito punitivo bem como da manutenção da pertinência e utilidade de recurso ao conceito de bem jurídico¹¹⁵.

Apostolamos uma resposta positiva. Para almejar a tutela penal, os delitos fiscais, haverão de tutelar um bem jurídico, com referência constitucional¹¹⁶, preexistente ao próprio movimento de criminalização, constituindo aqueles, um critério regulativo da actividade punitiva do Estado¹¹⁷.

Ainda que se reconheça que o relacionamento entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos dignos de tutela penal constitui elemento distintivo entre o direito penal de justiça e o direito penal secundário, onde os crimes fiscais se encontram, mantemos a posição.

¹¹⁵ MANUEL DA COSTA ANDRADE, «A nova lei dos crimes contra a economia (DL 26/84 de 20 de Janeiro) à luz do conceito de bem jurídico», Direito Penal Económico, AA. VV., Ciclo de Estudos, CEJ, Coimbra, 1985, p. 86.

¹¹⁶ Necessariamente fragmentário, uma vez que nem todos os bens jurídicos de natureza constitucional devem ser penalmente protegidos.

¹¹⁷ MARGARIDA SILVA PEREIRA, Liber Discipulorum Figueiredo Dias, p. 316.

O que nos parece é que, no âmbito do direito penal secundário, os bens jurídicos, porque se apresentam de forma mais difusa, carecem de uma actuação regulativa do legislador ordinário para delimitar as fronteiras de actuação.

Partindo do trabalho de Figueiredo Dias¹¹⁸, os direitos sociais e os direitos ligados à organização económica, constituem um afloramento dos indivíduos «que se relacionam com a actuação da personalidade do homem *enquanto fenómeno social*, em comunidade e em dependência recíproca dela»^{119 120}. Direitos sociais e ligados à organização económica, que, com referência constitucional, caracterizamos como fonte de bens jurídicos fundamentais, com dignidade penal, almejando ser tutelados no âmbito da intervenção jurídico-penal secundária, desde que actuando o direito penal como *ultima ratio* e sendo necessária a sua intervenção para a apostolada tutela.

Não se negando, que quanto a estes direitos sociais e à organização económica a actividade tutelar do Estado, visa a protecção da esfera de actuação social do homem «como membro da comunidade»¹²¹, dotando-os de natureza colectiva e não individual, como é característico do direito penal clássico.

Mas, parece inegável que a constitucionalização expressa de tais matérias lhe conferem dignidade penal, pelo que as condutas que as põem em causa têm relevância axiológico-normativa para, como ponto de partida do discurso legitimador, justificar o respectivo movimento de criminalização.

Sendo assim, assumimos que, ao lado dos bens jurídicos tradicionais, de cariz individual, existem bens jurídicos colectivos¹²² que «têm legitimidade dogmática, carta de cidadania no direito penal»¹²³, que, ainda que com características diferentes do bem jurídico clássico, é possível identificar bens jurídicos colectivos.

¹¹⁸ FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*.

¹¹⁹ FIGUEIREDO DIAS, Os novos rumos da política criminal e o direito penal português do futuro, in ROA, n.º 43, 1983, pp. 17 e ss.; Também COSTA ANDRADE, A nova lei dos crimes contra a economia..., pp. 91 e ss.

¹²⁰ Ao contrário dos bens jurídicos do direito penal tradicional que, de modo geral, protege bens jurídicos de natureza pessoal, ligados aos direitos, liberdades e garantias.

¹²¹ JORGE DE FIGUEIREDO DAIS, FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, p. 121.

¹²² ALMEIDA COSTA, Sobre o crime de corrupção, Estudos Eduardo Correia, I, 1984, p. 91 e ss., como proposta para a resolução dos riscos globais propõe uma tutela antecipada de valores instrumentais quando meio para protecção de bens jurídicos fundamentais.

¹²³ MARGARIDA SILVA PEREIRA, «Bens jurídicos colectivos e bens jurídicos políticos», in *Liber Discipulorum* para Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 312 e ss.

Mas, a questão não está resolvida, longe disso, ainda que reconhecendo bens jurídicos de índole colectiva, a questão agora centra-se, na intervenção da tutela penal dos *novos* bens jurídicos.

É o direito penal o meio adequado de tutela dos bens jurídicos, actuando como ultima *ratio*, ou não constituirá mais do que uma administrativização do direito penal?

4. O PAPEL DO DIREITO PENAL NA SOCIEDADE DE RISCO

O direito penal clássico foi erigido numa concepção individual que sempre foi negando que o direito punitivo caísse em favor do «higienista social»¹²⁴, mas, os riscos associados ao actual paradigma da sociedade pós-industrial, globalizada e a necessidade de protecção dos mesmos, concretamente, a intervenção do direito penal, leva a doutrina a apresentar algumas propostas para o caminho que o direito punitivo tem de perseguir¹²⁵.

O incremento de movimentos de criminalização associa-se à evolução técnica, económica e até social que puseram em evidência comportamentos potencialmente perigosos, desde logo, para os interesses colectivos.

Mas a verdade é que o Estado de cariz social, que preserva o interesse social «mesmo à custa da liberdade do indivíduo»¹²⁶ implica características distintas do Estado de Direito, protector da liberdade individual, associada a uma concepção, que Liszt caracterizou assumindo, que «por paradoxal que possa parecer, o Código Penal é a Magna Carta do delinquente»¹²⁷.

A natureza das coisas e a problemática à integração de realidades distintas, com características opostas, importa a introdução da temática de confronto entre o direito penal do bem jurídico e a sociedade de risco, que põe, por sua vez em evidência, bens jurídicos de natureza colectiva, desassociados daqueles que, classicamente, o direito punitivo tutela. Este confronto coloca em dúvida grandes desafios à doutrina, assumindo-se como uma crise actual que muitos consideram como do abandono do «direito penal do bem

¹²⁴ Vd de forma desenvolvida in CLAUS ROXIN, «Problemas fundamentais do direito penal», 3.ª edição, Coleção Veja Universidade, 1998, p. 76.

¹²⁵ CLAUS ROXIN, «Tiene futuro el derecho penal?» in Revista del poder judicial, 3.ª época, n.º 49, 1998.

¹²⁶ CLAUS ROXIN, «Problemas...», p. 76.

¹²⁷ Citando LISZT, *idem*.

jurídico»¹²⁸, substituindo-o por outro modelo associado às exigências da «sociedade de risco» e dos «riscos globais» que trás associados.

Refere-se, nesta perspectiva, como consequência, o abandono do «direito penal do bem jurídico» em prol do «direito penal do risco»¹²⁹.

A constatação dos novos riscos e a necessidade de tutela dos interesses que aqueles põem em causa, pressupõe a construção de uma nova dogmática capaz de abarcar a nova realidade e a tutela que exige de forma eficaz, afastado do cariz tradicional liberal, dominando um discurso crítico sobre os entraves à «modernização do direito penal»¹³⁰, propugnando a defesa da expansão do direito penal, «o que conduz ao abandono puro e simples do direito penal do bem jurídico e da sua base de legitimação»¹³¹.

A perspectiva não deixa de ser sedutora no sentido da constatação da necessidade de aniquilar os novos perigos que a actual sociedade potencia. Mas correm-se, pelo menos, dois grandes riscos. Por um lado, associada à possibilidade de, com este pano de fundo, extrapolar a intervenção penal, se cair um ardil sedutor de recorrer ao direito punitivo, de forma incontrolada passando o direito penal a reger a actividade dos cidadãos em esferas onde pode não se justificar a limitação de direitos fundamentais. Numa outra perspectiva, corre-se ainda o risco de, o recurso à dogmática clássica, sem ponderar as especificidades da matéria e das exigências de tutela dos novos bens jurídicos, bem como da criminalidade associada, importa a utilização do direito punitivo, de forma ineficaz face às especificidades dos novos riscos globais.

A este propósito fala-se de um direito penal com uma função meramente simbólico uma vez que, não sendo este aplicável, constitui, unicamente, letra morta, sem qualquer poder coercivo, imunizando-se os agentes a ameaça da sua aplicabilidade.

Assim, haverá o direito penal cumprir uma função estabilizadora em que o bem jurídico funciona como critério negativo do movimento de criminalização, numa função

¹²⁸ Vd. FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*.

¹²⁹ Podemos identificar, por um lado, posições mais extremas que perfilham o «direito penal do risco» em detrimento do «direito penal do bem jurídico». Sobre a temática ver PEDRO CAEIRO, *Legalidade e oportunidade: a perseguição penal entre o mito da “justiça absoluta” e o fetiche da “gestão eficiente” do sistema*, RMP 84, 2000, p. 44 e ss.

¹³⁰ GRACÍA MARTÍN «Qué es modernización del derecho penal?» in Díez Ripollés et al (eds.), *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al professor Doctor Don José Cerezo Mir*, Madrid, 2002, p. 350.

¹³¹ FIGUEIREDO DIAS «Direito Penal...», p. 139.

garantística, pelo que, não deixa de merecer preocupação a flexibilização generalizada do modelo de imputação do direito penal e a aludida função garantística que se lhe reconhece.

Assiste-se, efectivamente a um movimento de expansão do direito penal, introduzindo o legislador no direito punitivo, matérias que, até então, se encontravam, nomeadamente, no direito administrativo.

Esta questão em particular ganha novas particularidades e, portanto, necessidade de cautela acrescida, já que a tutela dos bens jurídicos, a este nível, pressupõe um movimento antecipado, uma frente de ataque que se manifesta ao nível da censura de comportamentos considerados criminosos mas que não lesaram efectivamente qualquer bem jurídico.

Neste ponto o legislador comumente recorre à técnica dos crimes de perigo, nomeadamente de perigo abstracto, colocando-se no fio da navalha a possibilidade do legislador fazer ceder o direito penal, no recurso a princípios e à dogmática próprios do direito administrativo.

Tal preocupação da administrativização do direito penal é explicado por Silva Sánchez¹³². Numa preocupação de conferir uma forma de reacção penal contra um facto potencialmente lesivo, corre-se o risco de se converter o direito penal num direito de gestão (punitiva) de riscos gerais, sendo que, para o Autor e nesta medida «administrativizou-se»¹³³ o direito punitivo, sendo que, é no âmbito do direito administrativo que se identifica, com maior veemência, a intervenção do legislador nas matérias tributárias, com proliferação de normas aptas a adoptar-se à evolução e metamorfose dos comportamentos delituosos, sendo mais maleável, aceitando, sem qualquer pejo a responsabilidade das pessoas colectivas.

Segundo a perspectiva de Silva Dias a «intervenção penal acompanha a proliferação de deveres administrativos reguladores, emprestando a pena para reforçar o cumprimento e desempenhando, assim, uma função puramente simbólica»¹³⁴, registando-se, dessa feita, uma crescente dependência face à disciplina e culminando na «administrativização do Direito Penal, assim, operada, é consequência da sua conversão em meio de governo da sociedade»¹³⁵.

¹³² «*La expansion del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales*, Madrid, Civitas, 1999, p. 100 e ss.

¹³³ Idem, p. 100.

¹³⁴ «*Delicta in se*»..., p. 239

¹³⁵ AUGUSTO SILVA DIAS, *idem*.

O Professor sintetiza assim que a expansão desmedida do Direito Penal, mormente com a «tutela de bens jurídicos supra-individuais, o emprego de técnicas de antecipação de tutela, de técnicas legislativas flexibilizadoras, a aceitação da função de prevenção geral integradora da pena, a aplicação distorcida de conceitos dogmáticos»¹³⁶, de forma incontrolada marca um «Direito Penal funcionalizado, administrativizado e flexibilizado»¹³⁷.

Na verdade, na tendência de substituição da culpa pela perigosidade, assume-se uma nova abordagem de combate ao crime, mas numa lógica de «encontrar novos equilíbrios na realização da justiça penal», assumindo a realidade e os riscos globais associados e as regras do Estado de Direito¹³⁸.

Encontra-se, assim, nesta temática, a questão importante em termos de política criminal que é a opção pela criminalização, ou não, dos delitos tributários¹³⁹.

4.1. A CONCEPÇÃO MONISTA-PESSOAL (ANTROPOCÊNTRICA) DO BEM JURÍDICO PENAL

Numa perspectiva puramente monista e antropocêntrica do bem jurídico objecto da tutela penal encontramos referência à «Escola de Frankfurt».

Para os Autores desde «Escola de Frankfurt», a perspectiva de tutela de novos direitos colectivos postos a descoberto pelas novas ameaças da «sociedade do risco», não são compatíveis com os princípios do direito penal e da sua cambiante assumidamente liberal¹⁴⁰.

¹³⁶ AUGUSTO SILVA DIAS, «Delicta in se»..., p. 239.

¹³⁷ *Idem.*

¹³⁸ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, DPEE, Vol. I, p. 181.

¹³⁹ Vd. FIGUEIREDO DIAS, «O direito penal entre a ‘Sociedade Industrial’ e a ‘Sociedade do Risco’», Estudos em Homenagem do Prof. Doutor Rogério Soares, *Stvdia Ivridica*, 61, BFD, p. 583 e ss.

¹⁴⁰ FIGUEIREDO DIAS, «O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras», BFD, Tomo 75, 2003, p. 1126.

A concepção de referência pessoal e antropocêntrica do bem jurídico impõe reconhecer unicamente que a função do direito penal se cinge à protecção de interesses individuais concretos¹⁴¹.

Assim, a protecção contra os novos riscos da sociedade pós-industrial, por se reconhecer um cariz colectivo aos interesses que se visa tutelar, estariam, necessariamente entregues a outros ramos de direito ou até a formas de tutela não jurídicas, não podendo estes almejar ficar sob a égide do direito punitivo.

Afasta-se, desta forma, o direito penal da discussão sobre as novas forma de combate aos «riscos globais», atendendo à concepção antropocêntrica do bem jurídico, estando aquele direito punitivo imune aos novos desafios e problemas colocados pela «sociedade do risco».

Numa concepção que assenta numa perspectiva do bem jurídico com referência antropocêntrica resulta direito penal mínimo, clássico e fiel à sua inspiração liberal.

A razão subjacente para uma concepção de jaez entroncaria no facto de o direito penal do risco conduzir a um excessivo alargamento do âmbito da sua tutela, o que culminaria por padecer às mãos do direito administrativo.

Já que, sendo reconhecido ao direito penal uma função estabilizadora, em que o bem jurídico funciona como critério negativo do movimento de criminalização, numa verdadeira função garantística, os novos bens jurídicos, de cariz colectivo, não se apresentam com contornos definidos, pelo que se seriam incapazes de cumprir a sua função crítica.

Tal incapacidade do bem jurídico em cumprir uma função apriorística crítica culminaria, segundo esta concepção, num direito penal sem a sua raiz clássica, sucumbindo às características peculiares da época, em que a protecção do bem jurídico se converteria não só num critério negativo como também, num critério positivo¹⁴².

Ao que acresce ainda a técnica necessária para a protecção de bens jurídicos universais, como seja a antecipação da tutela penal, ampliaria de tal forma o âmbito do direito penal, que este passaria como um instrumento da política criminal, próximo do

¹⁴¹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, «Algunas reflexiones...», p. 407, considera que se o Homem actua em sociedade, sendo social, haverá de ter um conjunto de interesses de natureza colectiva que, para si individualmente, serão essenciais, não obstante, assim, a intervenção penal na protecção desses interesses, individualizáveis, como seja a Fazenda Pública, como património comum.

¹⁴² HASSEMER, «Crisis y características del moderno derecho penal», trad. por MUÑOZ CONDE, in AP, 43, 1993, p. 635 e ss.

direito administrativo ou civil, o que não se compadece com os fins e a natureza do direito punitivo nem com a própria função crítica entregue ao bem jurídico.

Por tudo isto, a «Escola de Frankfurt» clama, assim, que, deixando-se sucumbir à tentação de incluir na tutela penal os novos interesses postos em causa pela «sociedade de risco», o direito punitivo corre o risco de ser objecto de uma expansão incontrolável.

Em suma, sustentam os Autores da «Escola de Frankfurt», que o direito penal deve guardar o seu âmbito de protecção e tutela aos direitos fundamentais dos indivíduos, com dignidade penal, deixando os riscos globais sob a protecção de outros ramos de direito, sob pena de funcionalização do direito penal, nas mãos das opções políticas, retirando-lhe o efeito garantístico, atento o campo de protecção em que os novos bens jurídicos se encontram¹⁴³, negando, assim, ao direito penal qualquer outra protecção que não seja dos bens jurídicos clássicos¹⁴⁴.

4.1.1. O «direito de intervenção»

Numa perspectiva que incluímos na corrente da «Escola de Frankfurt», encontra-se, pela mão de Hassemer, a preconização da tutela dos novos bens jurídicos através de um “Direito de Intervenção”¹⁴⁵.

Sustenta o Autor que o direito penal clássico se ocuparia da tutela dos bens jurídicos individuais estando, assim, a salvo da modernidade imposta pela «sociedade do risco» e pela assunção dos bens jurídicos difusos.

Mas, assumindo a evidente força da ameaça despoletada através da «sociedade de risco», os novos bens jurídicos, impostos pela modernidade e pela torrente evolutiva em constante mutação, seriam tutelados por um “direito de intervenção”.

¹⁴³ SILVA DIAS afasta-se desta “conservadora” posição, vd. «Delicta in se...». Quanto a esta matéria vd. também CLAUS ROXIN, «Derecho Penal– Parte General...», p. 61 e ss.

¹⁴⁴ Como expõe HASSEMER in Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico, Doctrina Penal 12, 1989, p. 284, apud JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, op. cit., p. 137 e ss., outra concepção que sucumba à protecção dos riscos globais, imporá um alargamento da antecipação da tutela penal, proliferando crimes de perigo abstracto. «Ao aceitar-se generosamente os bens jurídicos universais, corre-se o “risco de aceitar o direito não já como *ultima ratio*, mas como *prima* ou mesmo *sola ratio* da protecção de bens jurídicos”» JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 138.

¹⁴⁵ HASSEMER, «Persona, Mundo y Responsabilidad. Bases para una teoría de la imputación en derecho penal», trad. Espanhola de Francisco Muñoz Conde e M.^a del Mar Díaz Pita, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 67 e ss.

Este «direito de intervenção» provido com um referente colectivista estaria apto a lidar com os riscos e ameaças da modernidade, estando, portanto dotado de uma função garantística, mas encontrava-se situado entre o direito penal e contravencional, entre o direito civil e o direito público, o que imporia que fosse mais maleável e flexível para responder às novas exigências que os interesses difusos reclamariam, uma vez que se situariam fora do direito penal, sem as exigências que esta disciplina exige.

Numa posição, que também assume uma distinção entre os bens jurídicos, alcança-se uma concepção dualista de bens jurídicos. Os bens jurídicos individuais sob a tutela do direito penal clássico mantendo a cominação das penas clássicos, com o seu núcleo essencial imune aos novos riscos globais e o discurso dogmático que exigem.

Noutra vertente, os bens jurídicos colectivos, tutelados pelo «direito de intervenção» que ainda que cumprindo uma função garantística, não estariam dotados de pena privativa de liberdade, o que imporia maior flexibilização de forma a dotá-lo de movimento capaz de acompanhar a nova realidade de forma eficaz.

Assim, manter-se-ia o direito penal cingido ao seu núcleo essencial e, noutra instância, um «direito de intervenção»¹⁴⁶, situado entre o direito administrativo sancionador, o direito civil ou o direito público¹⁴⁷, e seria neste «direito de intervenção», que os novos delitos, nomeadamente os económicos, estariam incluídos.

De outra forma, defende Hassemer, que se corre o «risco de aceitar o direito não já como ultima *ratio*, mas como *prima* ou mesmo *sola ratio* da protecção de bens jurídicos»¹⁴⁸, pelo que se haveria de desqualificar o movimento de legitimidade da intervenção penal aos riscos globais¹⁴⁹.

Nesta concepção a intervenção na protecção dos riscos globais seria igualmente sancionador, mas, reduzindo o direito penal ao seu paradigma clássico, não reconhece a possibilidade de aplicação de sanções penais.

O que traria a inegável vantagem de, não sendo susceptível a aplicação de penas privativas de liberdade, teria um direito mais flexível, com menor garantia, sendo, mais ágil a tutela de bens jurídicos.

¹⁴⁶ HASSEMER, «Persona, Mundo y Responsabilidad. Bases para una teoría de la imputación en derecho penal» p. 67 e ss.; para explicação PAULO SILVA FERNANDES, «Globalização, "Sociedade de Risco", e o futura do direito penal., p. 76 e ss.

¹⁴⁷ HASSEMER «Revista Penal», nota 81, p. 40.

¹⁴⁸ De forma desenvolvida in FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 138.

¹⁴⁹ De forma desenvolvida in FIGUEIREDO DIAS, «O direito penal entre a "sociedade industrial" e a "sociedade de risco"», in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, 2001, p. 596.

Reconhece-se, sem dúvida a vantagem de agilização que Hassemer defende, mas, por outro lado, não pode deixar de se evidenciar que, uma proposta como esta, afasta a possibilidade de tratamento conjunto dos delitos, criando uma clivagem no tratamento dos novos bens jurídicos num paradigma que não é o penal.

Para além disso, a inserção do «direito de intervenção» num caminho entre o direito administrativo e o direito civil, implica que aquele ramo de direito não se encontre inserido em nenhum deles, com as dificuldades inerentes de integração, interpretação e construção dogmática.

Nas palavras de Figueiredo Dias, que aqui fazemos nossas, uma tese deste jaez passa ao lado da necessidade de criação dogmática para adaptação à nova realidade, que é, incontornável e, por outro lado, parece ignorar a necessidade de prossecução de um princípio de solidariedade com as gerações futuras¹⁵⁰ afastando do seu âmbito a protecção de bens jurídicos contra ameaças sérias e em constante evolução.

4.2. O DIREITO PENAL A DUAS VELOCIDADES

Por sua vez, para Silva Sánchez¹⁵¹, ciente da necessidade de tutela das novas realidades e bens jurídicos evidenciados e ameaçados pela modernidade, pugna por uma tutela diferenciada em relação aos delitos clássicos¹⁵².

O Autor defende um direito penal nuclear e um direito penal periférico, numa concepção que, assim, se assume, como uma perspectiva do direito penal a duas velocidades. No centro encontraríamos o direito penal de justiça, voltado para a protecção de bens jurídicos individuais, cujos comportamentos delituosos seriam sancionáveis com as penas clássicas, *maxime* a pena privativa de liberdade.

Numa zona periférica o direito penal encerraria um âmbito e objecto de tutela de bens jurídicos colectivos, em que os delitos não sancionáveis com as penas clássicas. Desta forma, dotar-se-ia o direito punitivo, nesta zona periférica de maior flexibilidade, uma vez

¹⁵⁰ JOSÉ DE FARIA COSTA, “A linha (algumas reflexões sobre a a responsabilidade em um tempo de “técnica” e de “bio-ética”, O Homem e o tempo – Liber Amicorum para Miguel Baptista Pereira, Fundação Eng. António de Almeida, Porto, 1999, p. 407.

¹⁵¹ «La expansion...»

¹⁵² «Politica criminal “moderna”? Consideraciones a partir del ejemplo de los delitos urbanísticos en el nuevo código penal español», in AP, n.º 28. Junho 1998, p. 448.

que aos delitos atentatórios destes bens jurídicos seriam aplicáveis penas alternativas que não a pena privativa de liberdade. Enquanto que, nos delitos clássicos, porque sancionados com pena privativa de liberdade, se exige um modelo garantístico clássico, os segundos, apesar da natureza penal, não seriam dotados de sanções privativas de liberdade e, assim, sendo mais flexível e menos rigorosa, dando lugar a uma «flexibilização controlada»¹⁵³.

Nesta posição Silva Sánchez defende então que, em ambas as situações nos encontraríamos dentro do direito penal, mas de um lado o direito penal nuclear, com as garantias próprias do direito penal, e do outro, um direito penal periférico, assumindo maior flexibilização quanto aos critérios de imputação e garantia¹⁵⁴.

Esta concepção aproxima-se da figura do «direito de intervenção», uma vez que aponta para um tratamento dual dos bens jurídicos em apreço, mas, acaba por se distanciar já que, ao contrário daquela, assume a natureza penal dos delitos cometidos contra os bens jurídicos colectivos, nomeadamente os delitos tributários.

Não negando a expansão do direito penal, o Autor coloca, não obstante, a configuração dogmática em *velocidades* distintas, enquanto assume a flexibilização dos modelos de imputação do direito penal periférico, aos quais não são aplicáveis penas privativas de liberdade¹⁵⁵, acaba por colocá-las próximas das sanções administrativas.

Mas, não se fica por aqui Silva Sánchez. O autor, percebendo as ameaças sérias aos bens jurídicos colectivos, não nega, que em situações de assumida emergência seria possível dotar os delitos tributários, paradigmáticos desta segunda velocidade no campo do direito penal periférico, de penas privativas de liberdade.

O Autor defende assim, na complexidade e intrincada gravidade evolutiva das ameaças, que, ainda que conformada por uma possibilidade de flexibilização do direito penal periférico característico da segunda velocidade, mantendo esta flexibilização dos modelos de imputação, princípios e garantias, os comportamentos delituosos seriam sancionáveis com penas privativas de liberdade, sempre que evidenciadas e assumidas razões de emergência¹⁵⁶.

¹⁵³ «La expansion...», p. 124 e 125.

¹⁵⁴ Vd. ALBERTO SILVA FRANCO, «Globalização e criminalidade dos poderosos», in RPCC, ano 10, fasc. 2, Abril – Junho 2000, p. 244.

¹⁵⁵ La expansion, p. 153.

¹⁵⁶ Posição devidamente explicada em MÁRIO MONTE, op. cit., p. 156 e ss.

A construção apresentada não deixa de ser apetecível, mormente pela identificação da necessidade de intervenção penal ao nível dos bens jurídicos colectivos, dotando, quanto a estes, o direito punitivo de maior flexibilidade, nomeadamente quanto aos modelos de imputação.

Mas não pode deixar de se considerar que a flexibilização proclamada se faz à custa da impossibilidade de aplicação de penas privativas de liberdade para quem cometa um crime do direito penal periférico, descaracterizando-se o direito punitivo no que ao nível das penas tange, e colocando-o próximo do direito administrativo, não mantendo, desta forma a unidade de tratamento dos delitos, imporia que se fraccionasse o próprio direito penal tributário, consoante a aplicação ou não de pena de prisão.

Para além disso, é o próprio Autor que assume que em situações de emergência e de especial ameaça ao bem jurídico é possível, ainda que mantendo a flexibilização característica do direito penal periférico, aplicar penas privativas de liberdade.

Na verdade não pode deixar de se demonstrar preocupação que, mesmo ao nível do direito penal periférico não se mantenha unidade de tratamento da matéria criminógena, podendo, a mesma conduta ser sancionada, ou não, com pena privativa de liberdade, assumindo uma discricionariedade preocupante na determinação da situação de emergência que importe, num campo em que se assume a flexibilização dos modelos garantísticos e de imputação, exactamente por não ser aplicável penas privativas de liberdade, se mantenha o paradigma, aplicando exactamente a pena que permite a aludida flexibilização.

Na realidade, e em suma, tanto uma como outra das teses apresentadas parecem desistir da possibilidade de encontrar um caminho comum para a resolução da questão, assumindo dois pesos e duas medidas¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Matínez-Buján Pérez, considera a manutenção do direito penal ao seu núcleo tradicional, ainda que as infracções tributárias mais graves devam ser aí incluídas, sendo outras, de menor gravidade sujeitas a uma censura penal que não tenha a aplicação de penas privativas de liberdade, «Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del Big Crunch en la selección de bienes jurídico-penales (especial referencia al ámbito económico)» in Díez Ripollés et al (eds.), *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al professor Doctor Don José Cerezo Mir*, Madrid, 2002, p. 395. De forma explicativa in MÁRIO MONTE, op. cit. p. 165 e ss.

4.3. A CONCEPÇÃO DUALISTA DE BENS JURÍDICO-PENAIIS

Entre nós, Silva Dias¹⁵⁸, assume que o bem jurídico tem necessariamente um referente pessoal, como é paradigmático nos bens jurídicos clássicos.

O Professor perspectiva que o direito penal das sociedades modernas «apresenta um tecido normativo heterogéneo em resultado da sua diferente relação com o mundo da vida e sistema»¹⁵⁹.

Perante esta evidência o Autor perspectiva que se encontram os bens jurídicos clássicos e, a par destes, podem encontrar-se outros, de natureza supra-individual¹⁶⁰, demonstrados pela sociabilidade do indivíduo e, por isso, também nestes haverá de se encontrar a devida referência pessoal, já que, ainda que não sejam exclusivos de um único indivíduo, são susceptíveis de fruição individual, mantendo-se, assim, a necessária referência antropocêntrica.

Esta é uma concepção dualista de bens jurídico-penais. Por um lado identificam-se «os bens jurídicos individuais (...), e por outro os bens jurídicos supra-individuais dotados de referente pessoal e de base antropocêntrica, na medida em que, apesar de não serem de uso exclusivo de um indivíduo, são susceptíveis de serem fruídos individualmente»¹⁶¹.

Ora, porque dotados de referência pessoal estes bens jurídicos supra-individuais assumiriam dignidade penal almejando a respectiva tutela pelo direito punitivo.

Todos os restantes bens jurídicos que não apresentassem intersubjectividade seriam excluídos da tutela penal.

Assume assim o Professor a necessidade de identificação do bem jurídico como critério determinante, ainda que de natureza supra-individual, mas com matiz necessariamente individual¹⁶², sendo que, «o que se restringe e o que se preserva por intermédio do Direito Penal permanecem, deste modo, dentro da ordem do reconhecimento intersubjectivo»¹⁶³.

¹⁵⁸ «Delicta in se...»

¹⁵⁹ *Idem*, p. 540.

¹⁶⁰ Mas só os interesses difusos seriam penalmente tuteláveis por assentarem numa legitimação intersubjectiva, deixando-se, assim, de fora os bens jurídicos colectivos que, sendo do Estado, não têm referência individual sendo sistémicos e funcionais, in *Delicta in se*, 787 e ss e «What if everybody did it?....», p. 322.

¹⁶¹ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», pp. 142 e 143.

¹⁶² JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», Coimbra: Quarteto, 2003, p. 35.

¹⁶³ AUGUSTO SILVA DIAS, «Delicta in se»..., p. 653.

4.4. OS BENS JURÍDICO-PENAIIS «INSTRUMENTAIS»

Assumindo a referência pessoal do bem jurídico digno de tutela penal, será possível identificar outros «valores meios ou instrumentais», que seriam verdadeiros sustentáculos daqueles «valores essenciais»¹⁶⁴, o que importaria que assumissem relevância penal.

Nesta concepção, Almeida Costa¹⁶⁵ explica que os valores instrumentais, ligados aos bens jurídicos fundamentais, veriam irradiar sobre si a sua valia, adquirindo relevância criminal, «constituindo como que uma técnica de tutela antecipada dos “valores-fins” essenciais»¹⁶⁶.

Assim, no âmbito do domínio económico, encontram-se bens jurídicos instrumentais¹⁶⁷ que, pelo referente que assumem face a valores essenciais, assumiriam, num movimento de osmose, dignidade penal.

4.5. OS BENS JURÍDICOS COLECTIVOS

Enquanto os novos riscos tendem a criar perigos difusos, colectivos e supra-individuais, o tradicional bem jurídico, de cunho liberal não parece responder às actuais necessidades de tutela dos bens jurídicos colectivos.

Na realidade o paradigma da «sociedade de risco» veio a apresentar um novo conjunto de interesses¹⁶⁸, supra-individuais, sociais ou colectivos, que caberá ao direito penal secundário tutelar.

Distanciando-se daqueles que afirmam a crise do «direito penal do bem jurídico»¹⁶⁹, Figueiredo Dias afirma que «ao lado dos bens jurídicos individuais ou dotados

¹⁶⁴ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 143.

¹⁶⁵ «Sobre o crime de corrupção. Breve retrospectiva histórica. Corrupção e concussão. Autonomia “típica” das corrupções “activa” e “passiva”. Análise dogmática destes delitos», BFD, Estudos de Homenagem ao Prof. Eduardo Correia, Coimbra, 1984, p. 81 e ss.

¹⁶⁶ *Idem.*

¹⁶⁷ De forma desenvolvida em SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit., p. 215 e ss.

¹⁶⁸ Vd. KLAUS TIEDEMANN, «Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitário, español, aleman)», Barcelona, 1993, p. 31.

¹⁶⁹ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 148 e ss.

de referente individual, existem bens jurídicos sociais, comunitários, universais, colectivos»¹⁷⁰.

Não sendo possível negar que, atendendo à sua natureza, os bens jurídicos colectivos se apresentarem «mais *vagos* e carenciados de definição precisa, de mais duvidosa *corporização* ou mesmo impossível *tangibilidade*»¹⁷¹, mas, a verdade é que nada disso impõe uma «mudança ou abrandamento na proposição penal básica segundo a qual é função exclusiva do direito penal a tutela subsidiária de bens jurídico-penais; porque também neste âmbito é de verdadeiros bens jurídico-penais que se trata»¹⁷².

Uma visão antropocêntrica, ainda que moderada, assente num dogma de individualização, implicará que não se consigam conter os riscos globais da sociedade de risco.

Reconhecendo-se que os novos riscos, complexos e perigosos para as gerações futuras, estão, por força das constantes evoluções, em constante mutação, o que «levam os delitos colectivos, (...), se encontrem submetidos a uma cláusula de acessoriedade administrativa»¹⁷³.

Daqui se parte, numa concepção crítica sobre a uma visão redutora do direito penal, para uma perspectiva do direito punitivo que encerra no seu âmbito a nova mancha de ilicitude no âmbito das ameaças da «sociedade de risco» que «advogam uma deslocação do centro de gravidade do direito penal no sentido de privilégio dos interesses colectivos»¹⁷⁴.

A sociedade de risco e os riscos globais associados promovem uma flexibilização do direito penal, de índole menos garantística e mais promocional, moldando-se aos novos tempos¹⁷⁵, reconhecendo-se uma «certa funcionalização da noção de bem jurídico»¹⁷⁶.

Sendo, não obstante, a criminalização legítima, pois tais bens «encontram refração legitimadora na ordem axiológica constitucional relativo aos direitos sociais, económicos, culturais e ecológicos. *Necessária*, de um ponto de vista de prevenção geral negativa, porque será razoável esperar que a punibilidade se revele susceptível de influenciar o

¹⁷⁰ Vd. FIGUEIREDO DIAS, «O sistema sancionatório do direito penal português», in Estudos de Homenagem ao Prf. Doutor Eduardo Correia, BFDUC, Vol. I.

¹⁷¹ *Idem*, p. 151.

¹⁷² *Idem*, p. 151.

¹⁷³ FIGUEIREDO DIAS «O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras», BFD, Tomo 75, 2003, p. 1135.

¹⁷⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «Criminologia...», p. 437.

¹⁷⁵ FIGUEIREDO DIAS, «O direito penal entre a «sociedade industrial» e a «sociedade do risco», 2001».

¹⁷⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 150.

cálculo vantagem/ prejuízo de modo a promover a obediência à norma. Mas também, e sobretudo de um ponto de vista de prevenção geral positiva, de modo a reforçar a disposição de obediência à norma da parte do cidadão em geral fiel do direito»¹⁷⁷.

Neste campo das novas ameaças da «sociedade de risco» entramos no campo dos bens jurídicos colectivos, referentes a «interesses gerais da sociedade»¹⁷⁸, suscitando-se um novo nível de protecção a cargo do direito penal, com os inerentes problemas político-criminais e dogmáticos, mas legitimado pela referência axiológica constitucional, assumindo-se a dignidade constitucional dos bens jurídicos sociais e relativos à organização económica em matéria tributária, sem a qual, estava, em nosso entender, condenado o discurso de legitimação do direito penal tributário.

São assim, os bens jurídicos colectivos tuteláveis penalmente sendo, a que a sua verdadeira característica reside no facto de «poder ser gozado por todos e por cada um, sem que ninguém deva poder ficar excluído: nesta possibilidade de gozo reside o interesse individual legítimo na integridade do bem jurídico colectivo»¹⁷⁹.

5. O DIREITO PENAL DO COMPORTAMENTO¹⁸⁰

Neste novo paradigma da «sociedade de risco», Stratenwerth¹⁸¹ enfatiza que cabe ao direito penal a tutela das gerações futuras perante os riscos globais da actual sociedade, afastando-se do direito penal do evento para se colocar no âmbito da regulação do comportamento.

O Autor veio propor que a protecção do futuro «deve ser assegurada por meio de «grandes normas de comportamento»¹⁸², assumindo que os «riscos globais» não se referem a danos, mas sim a cenários de incerteza, de «delitos de risco» que potenciam a antecipação da tutela penal à censura de comportamentos que despoletam essas ameaças,

¹⁷⁷ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal», p. 149.

¹⁷⁸ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Comentário Conimbricense do Código Penal», Tomo II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, comentário ao art. 279.º do CP, p. 950.

¹⁷⁹ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 150

¹⁸⁰ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 139 e 140, de forma desenvolvida.

¹⁸¹ Kriminalisierung bei Delikten gegen Kollektivrechtsgüter, in: Hefendehl/ von Hirsch/ Wohlers (orgs.), nota 32, p. 260, *apud* JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», pp. 139 e 140.

¹⁸² AUGUSTO SILVA DIAS, «Delicta in se»..., p. 833.

afastando-se dos crimes de dano para se colocarem ao nível da técnica dos crimes de perigo.

Cabendo assim a construção de um novo direito penal que consiga tutelar os bens jurídicos, dos novos riscos a que estão sujeitos, assumindo-se uma tutela penal das gerações futuras e a conseqüente inevitabilidade de «superação dos dogmas da razão técnico-instrumental calculadora»¹⁸³.

Assim, impõe-se, segundo o Professor, o afastamento de um direito penal do resultado, passando o direito punitivo a regular “relações da vida como tais”¹⁸⁴.

Afastando-se do dano para se aproximar da tutela do perigo coloca-se o direito penal num terreno mais pantanoso na verdade, e que imediatamente se suscitam dúvidas quanto à decisão de criminalização do perigo e a própria estrutura, mais nebulosa dos tipos incriminadores.

Referindo-se a Anselmo Borges¹⁸⁵, assume-se que cabe um «papel decisivo à concepção da objectividade científica como “objecto” e à do sujeito como mera “consciência universal”, intemporal, impessoal»¹⁸⁶.

É desta posição que Figueiredo Dias se aproxima¹⁸⁷.

Na tutela penal das gerações futuras não pode o direito penal alhear-se dos riscos globais da sociedade contemporânea, persistindo numa individualização da responsabilidade penal, aproximando-se da uma tutela de «normas de comportamento», e de perigo só se pode falar em referência a bens jurídicos concretos.

A actual sociedade, os seus novos paradigmas e riscos associados¹⁸⁸, imporia novos modelos no domínio da imputação, causalidade e resultado, e consciência do ilícito.

6. CONCLUSÕES PARCIAIS

6.1. Identifica-se um movimento de autonomização das infracções tributárias, desde, pelo menos, o séc. XIX, mas, a verdade, é que, a análise da dogmática que se erige,

¹⁸³ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 161.

¹⁸⁴ *Idem*, p. 139 e 140 e ANSELMO BORGES, «O crime económico na perspectiva filosófico-teológica», RPCC 10, 2000, p. 7.

¹⁸⁵ ANSELMO BORGES, *idem*,

¹⁸⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 140.

¹⁸⁷ *Idem*, p. 154.

¹⁸⁸ ANSELMO BORGES «O crime económico», p. 10 e ss.

evidencia uma série de problemas, complexos, em volta de uma teia que parte, desde logo, da conformação de duas matérias, distintas e com princípios, objectivos e com evolução própria, a penal e a tributárias.

6.2. A sociedade pós-industrial e o crescente intervencionismo do Estado na tutela de novos interesses, potencia o alargamento ao reconhecimento de novos bens jurídicos, cuja matiz não é individual, e que vêm reclamando tutela do direito penal, vivendo-se, nessa esteira, um fenómeno de expansão do direito penal secundário, sendo, que é no âmbito dos delitos tributários que mais se evidencia o discurso precursor punitivo.

6.3. Esta torrente evolutiva do direito penal secundário, vem contribuindo para discursos sobre a crise do direito penal do bem jurídico, já que os novos desafios da hodierna sociedade pós-industrial haverá de reconhecer que, para além de bens jurídicos individuais ou dotados de referente individual, o direito penal servirá a tutela subsidiária de bens jurídicos colectivos como tais.

6.4. Assumindo, perante os «riscos globais», o Estado, incumbências sociais para a promoção da igualdade dos cidadãos haverá de reconhecer que, só com a arrecadação de receitas, é possível lograr justiça social constitucionalmente consagrada.

A caracterização dos direitos sociais como bens jurídicos fundamentais, com relevância constitucional, atribui-lhes dignidade penal, almejando ser tutelados no âmbito da intervenção jurídico-penal secundária.

6.5. Efectivamente não pode deixar de se reconhecer que, com o advento do liberalismo, o direito penal sujeitou-se a uma hipertrofia encabeçada por uma concepção ontológica, deixando para o direito administrativo toda a regulação dos direitos colectivos.

6.6. Por outro lado, a constatação dos novos riscos e a necessidade (¹⁸⁹) de tutela dos interesses que aqueles põem em causa, pressupõe construir um novo direito penal, afastado do cariz tradicional liberal.

Sendo que, a partir daqui, haverá de determinar a intervenção do direito penal na sociedade do risco, que potencia a criação de perigos difusos, colectivos e supra-

¹⁸⁹ Vd. FIGUEIREDO DIAS, «Sobre o estado actual da doutrina do crime», 1.ª Parte, p. 18 e ss.

individuais, que não se referem a danos, mas sim a cenários de incerteza que potenciam a antecipação da tutela penal à censura de comportamentos que potenciem esses riscos, afastando-se dos crimes de dano para nos inserirmos nos crimes de perigo, dependente de uma acessoriedade administrativa.

6.7. Caberá identificar se o paradigma do «direito penal do bem jurídico» se mantém, ou estará em crise, e, para além disso, se os novos bens jurídicos ligados a direitos sociais, económicos, culturais e ecológicos, podem, ou devem, ser tutelados pelo direito punitivo penal. Já que, os riscos globais associados promovem uma flexibilização do direito penal, de índole menos garantística.

6.8. Enfim, aproximando-nos do direito penal do evento, caberá a construção de um novo direito penal que consiga tutelar os bens jurídicos dos novos riscos, passando o direito punitivo a regular “relações da vida como tais”, promovendo novos modelos de imputação, causalidade e resultado, e consciência do ilícito.

Assumindo-se, desta feita, o direito penal como meio de tutela das gerações futuras perante os riscos globais da sociedade contemporânea.

Mas, numa lógica de guerra ao crime¹⁹⁰ corre-se sempre o risco de uma «política criminal populista¹⁹¹ que é necessário acautelar.

6.9. Desta forma, concluímos que, ao lado dos bens jurídicos individuais, encontramos bens jurídicos, de cariz colectivo, com dignidade penal, tuteláveis pelo direito penal secundário, associado às necessidades de tutela contra os riscos globais que o direito penal não está preparado «se teimar em ancorar a sua legitimação substancial no modelo do “contrato social”»¹⁹².

¹⁹⁰ Fala-se, agora num Direito penal do inimigo, a propósito das preocupações voltadas para o terrorismo, criminalidade económica, criminalidade organizada. Ver GÜNTER JAKOBS/ MANUEL CANCIO MELIÁ, *Derecho Penal del Enemigo*, Madrid: Cuadernos Civitas, 2003. Sobre isto cfr. LAURA ZUÑIGA RODRIGUEZ, «Redes internacionales y criminalidad: a propósito del modelo de “participación en organización criminal”», *El derecho penal ante la globalization*», Colex, 2002.

¹⁹¹ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *DPEE*, Vol. I, p. 162.

¹⁹² FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 159.

CAPÍTULO III

A NATUREZA JURÍDICA DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. INTRODUÇÃO

No processo evolutivo do direito penal secundário não pode, nesta altura deixar de se reconhecer aos crimes fiscais como um exemplo da neocriminalização, apresentando um conteúdo e fundamento éticos constitucionalmente consagrados que legitima a expansão daquele direito punitivo aos domínios fiscais.

O Estado assume, assim, um sistema punitivo como forma de intimidação dos cidadãos contribuintes ao cumprimento dos seus deveres fiscais, não sendo, por isso, mais fácil de caracterizar a natureza jurídica da infracção fiscal¹⁹³.

Neste ponto nos colocamos, e nos propomos, de seguida analisar as diferentes propostas para a natureza jurídica do ilícito fiscal.

2. A NATUREZA JURÍDICA DO ILÍCITO FISCAL

Quanto à análise da natureza jurídica do ilícito fiscal, encontram-se diversas teorias.

Como mera referência, apresentamos, de forma sumária, algumas das concepções mais relevantes¹⁹⁴.

2.1. Teses Administrativistas

Para quem defende uma percepção administrativista do ilícito fiscal nega qualquer natureza criminal às infracções fiscais, dotando-as, de outro modo, de um referente de cariz administrativista.

¹⁹³ SUSANA AIRES DE SOUSA, «Os crimes fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador», Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 243.

¹⁹⁴ Vd. SOARES MARTÍNEZ, Manual de Direito fiscal, Coimbra, 1990, p. 315 e ss.

Para esta teoria pode entender-se que a infracção fiscal seria axiologicamente neutra não tendo, por isso, carácter criminal, estando, definitivamente arredadas quaisquer penas de carácter privativo de liberdade.

Na verdade o aludido carácter neutro do ilícito imporá penas pecuniárias. Dando, dessa forma, cumprimento à integração do tributo omitido que o Estado não logrou obter ou que se viu privado, acrescida da devida sanção para intimidação do incumprimento dos deveres fiscais¹⁹⁵.

Para Nuno Sá Gomes os defensores das teses administrativistas sufragam que as infracções fiscais, ao contrário dos crimes comuns, atacam interesses do Estado, enquanto aqueles afectam interesses particulares¹⁹⁶.

Como sublinha Mário Monte¹⁹⁷ parece que estas teses confundem realidades diferentes, mas cuja distinção se apresenta essencial como é a infracção administrativa e a infracção penal administrativa.

As realidades são distintas, já que colocando as infracções fiscais neste domínio do direito penal administrativo, ao contrário daquela, insere-se no campo do direito penal, consubstanciando uma verdadeira negação da natureza administrativa, e assim sendo, as exigências quanto à culpabilidade e meios de defesa que o direito penal tem por indispensável são, neste campo, essenciais.

Não obstante, em defesa destas teses sempre se sufragaria que atendendo ao facto das infracções fiscais visarem atingir interesses Estaduais e nada tendo em comum com os crimes comuns, «as infracções fiscais visariam (...) tão-somente a violação de normas instrumentais de ordenamento administrativo»¹⁹⁸.

2.2. As Teses Penalistas

No pólo diametralmente oposto, encontramos referência a concepções penalistas sobre a natureza das infracções fiscais.

¹⁹⁵ SUSANA AIRES DE SOUSA, «Os crimes fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador», Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 244.

¹⁹⁶ NUNO SÁ GOMES, Evasão Fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal, CTF, n.º 177, p. 97.

¹⁹⁷ Idem, p. 70.

¹⁹⁸ SOARES MARTÍNES, ob. cit., p. 318.

Para estas teses, o ilícito fiscal não é eticamente neutro, a evolução do direito tributário com preocupações de justiça social, atribui-lhe ressonância ética.

Assim, sempre que as infracções revelem um conteúdo ético e visem proteger interesses que não unicamente os do Estado e a gravidade e necessidade assim o exijam, o direito criminal é, assumidamente, o campo dos ilícitos fiscais, sendo o direito tributário um capítulo do direito penal¹⁹⁹, tese que prevaleceu no direito português até aos anos setenta do século XX.

2.3. As Teses intermédias

No âmbito das teses intermédias da concepção da natureza dos ilícitos tributários, encontramos duas vertentes.

Uma perspectiva autonomista²⁰⁰ das teses intermédias defende que as infracções tributárias se apresentam como um conjunto unitário. As características próprias dos ilícitos tributários formam um todo unitário que, atento tal facto, dará origem a um ramo autónomo, dando lugar a um direito penal tributário.

Os ilícitos tributários, atentas as características próprias e específicas, apontarão para um «sentido teleológico próprio» com «um conjunto de normas próprias, ajustadas à natureza daquela infracção e ao grau de repulsa social, mais acentuada ou menos acentuada, que ela suscita»²⁰¹.

Noutra perspectiva, dentro das teses intermédias, encontram-se as doutrinas pluralistas.

Ao contrário das anteriores, as doutrinas pluralistas negam autonomia às infracções tributárias. A justificação parece encontrar-se no facto de, os ilícitos fiscais afectarem interesses distintos, por vezes afectam o património do Estado, outras vezes perturba a relação fiscal, quedando-se a possibilidade de autonomização dos ilícitos.

¹⁹⁹ Vd. MÁRIO MONTE, «*Da legitimação do Direito Penal Tributário...*», p. 67 e 68, referindo-se a autores como «(...) Wagner, Myrbach, Voche, Stein, Becker, Hefter, von Bar, Dus e Malinverni, aos quais se juntaram Hensel, Tesoro, Jarach, Sainz de Bujanda e Rafael Bielsa, não duvidaram em classificar tais infracções como de natureza penal e em integrá-las, inclusivamente, no seio do direito penal comum».

²⁰⁰ Idem, p. 78.

²⁰¹ SOARES MARTÍNEZ, «*Direito fiscal...*», p. 319.

Assim sendo, assumindo naturezas diversas, os ilícitos fiscais põem em relevo «*características heterogéneas*, de tal forma que, em rigor, não existem infracções tributárias no autêntico sentido do termo, senão infracções civis, administrativas ou penais ligadas ao fenómeno tributário»²⁰².

2.4. As teses dualistas

Parece inegável a heterogeneidade das infracções tributárias, mas também, o sentido teleológico e exigências próprias que vai reclamando um tratamento autónomo.

As diferentes soluções e propostas apresentadas partem da complexa teia ligada às infracções tributárias.

Reputa-se, assim, essencial, para uma verdadeira regulação da temática, identificar e compreender a verdadeira *ratio essendi* do direito penal tributário.

Enfatizando Silva Dias²⁰³ o dever de pagar impostos com fundamentação ética atento o dever do cidadão em contribuir para a formação do património público, necessário à Constitucionalmente imposta política distributiva, como uma das finalidades do sistema fiscal, com o escopo de corrigir as desigualdades sociais.

Assim, ainda que haja infracções fiscais que possam ou devam ser tuteladas administrativamente, não deixa de se reconhecer que outras há que encerram um conteúdo e dignidade penais e que, portanto, lhes asseguram natureza penal.

Resulta do RGIT que os crimes tributários não se inserem no direito penal tradicional, assumindo-se, pela opção sistemática, no campo do direito penal secundário, extravagante e caracteristicamente instável e precário, não afastando os princípios enformadores que comunga daquele.

O mesmo se dizendo quanto às infracções tributárias de natureza administrativa em relação a outras contra-ordenações.

No entender de Mário Monte²⁰⁴ as infracções tributárias são peculiares, apresentando características que exigem tratamento autónomo em relação ao direito penal

²⁰² MÁRIO MONTE, «Da legitimação do Direito Penal Tributário...», p. 80.

²⁰³ «Crimes e contra-ordenações», DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 447.

²⁰⁴ MÁRIO MONTE, ob. cit., pp. 81 e ss.

clássico, que carecem de pena, ainda que, atendendo a que têm subjacente uma relação jurídica-fiscal, também aquela apresenta peculiaridades.

O Professor assume que se trata de um «modelo misto: relativa e teologicamente autónomo, por um lado, e dualista quanto à natureza das infracções, por outro»²⁰⁵.

Não obstante, a autonomia não é absoluta já que, não obstante a imposição de um tratamento especial por razões de política criminal, na verdade, a matéria continua a manter os princípios enformadores e categorias dogmáticas do direito penal clássico, como a fonte do direito penal fiscal.

Assim, apesar da autonomia que se evidencia às infracções tributárias atenta a necessidade de adequação às especialidades da matéria, e que importa o reconhecimento de uma adaptação à dogmática, que se apresenta específica e relativamente distinta do direito penal clássico, não são inteiramente autónomas.

A coloração ética que haja de se verificar importa o reconhecimento de um tratamento dualista, resultando do facto que a prática de qualquer ilícito fiscal fará corresponder-se a respectiva sanção que pode ser administrativa ou criminal.

3. BREVE ANÁLISE CRÍTICA

É inegável que a caracterização das infracções fiscais como tendo natureza administrativa importaria a aplicação de sanções «sem as exigências quanto às condições de culpabilidade e meios de defesa que o Direito Penal tem por indispensáveis»²⁰⁶.

Mas, por outro lado, sempre seria «difícil admitir que todas as infracções fiscais violem apenas normas de carácter instrumental»²⁰⁷.

Na realidade o movimento de eticização do direito fiscal penal importou que se reconhecessem infracções tributárias com conteúdo ético capaz de ostentar e almejar a tutela penal por ofenderem bem jurídicos constitucionais.

Por seu turno, as teses penalistas têm, indubitavelmente, a vantagem de pôr em evidência a dignidade e necessidade da tutela penal para as infracções fiscais, numa

²⁰⁵ MÁRIO MONTE, «*Da legitimação do Direito Penal Tributário...*», p. 82.

²⁰⁶ *Idem.*

²⁰⁷ *Idem.*

perspectiva de unidade do direito penal, garantindo aos agentes os direitos e meios de defesa que o direito penal clama e exige.

Mas, na esteira do pensamento de Mário Monte, não pode deixar de se considerar que a assunção do direito penal fiscal como um capítulo do direito penal comum, numa perspectiva redutora das *exigências* que as infracções tributárias evidenciam e, portanto, da necessidade de tratamento autónomo das mesmas.

Na perspectiva das teses intermédias, mormente a doutrina autonomista, reconhece-se o particular ênfase particular que reconhecem à peculiaridade da infracção fiscal. Mas não podemos deixar de acompanhar, quanto a esta doutrina, as preocupações de Mário Monte, já que, «ainda que se fale de um *tertium genus*, tal realidade, sempre que aplique sanções penais, sejam estas mais ou menos peculiares, terá de obedecer a certos princípios fundamentais do direito penal»²⁰⁸.

Na realidade a assunção de uma autonomia dogmática, com as suas próprias exigências, levaria a questionar se ainda era o direito penal a disciplina enformadora e se uma *nova* dogmática não levaria, ou poderia levar, a um afrouxamento das garantias penais exigíveis.

Por sua vez as doutrinas pluralistas teses intermédias, ainda que assumindo e reconhecendo, a heterogeneidade das infracções tributárias, o que sendo uma realidade evidente, não pode deixar de se suscitar a dúvida se uma tal manifestação não deixa de lado a possibilidade de se encontrar um caminho comum e caracterizador das infracções tributárias.

Por outro lado, uma concepção dualista da natureza das infracções tributárias atenta à necessidade de adequação do tipo e às especialidades que as aludidas infracções reclamam.

A ideia de um tratamento especial que as infracções tributárias reclamam, ainda que bebendo da fonte dogmática do direito penal clássico com a fonte do direito penal fiscal. Mas reconhecendo as diferenças das infracções tributárias contendo para uma dogmática relativamente diferente, autónomas, mas comungando de princípios enformadores do direito penal clássico.

²⁰⁸ MÁRIO MONTE, «*Da legitimação do Direito Penal Tributário...*», p. 82.

4. CONCLUSÕES PARCIAIS

4.1. No processo evolutivo do direito penal secundário, que o direito penal tributário libera, a verdade é que a autonomização da matéria se apresenta mais fácil do que a caracterização da sua natureza jurídica.

4.2. Das diversas teorias expostas para a caracterização da natureza jurídica do ilícito fiscal não deixam de se verificar movimentos reactivos, por um lado, à própria dificuldade de assunção da integração do delito tributário nas águas do direito penal e, por outro, as especificidades que aquele, associados a novos paradigmas até então estranhos ao direito penal, reclama.

Bem como a dificuldade da definição e dos exactos contornos do bem jurídico a tutelar, cuja impossibilidade de definição acabada, por si, contribuiu para o problema.

4.3. Não cremos que se possa negar a autonomia e heterogeneidade das infracções tributárias, sendo que o movimento de eticização do direito penal fiscal confere-lhe o mínimo ético do sistema, legitimando o discurso punitivo ao nível penal dos ilícitos fiscais, com autonomia dogmática, com a necessária adequação do tipo às especialidades das infracções tributárias, cujo tratamento especial estas exigem.

Constituindo uma opção da política criminal, atentos os critérios de subsidiariedade e necessidade e a proclamada descriminalização das bagatelas penais, determinar o que se deve manter no campo contra-ordenacional e o que deve seguir o caminho da legitimação da tutela penal, num evidente dualismo no que às infracções tributárias tange.

CAPÍTULO IV
ANÁLISE DOS BENS JURÍCOS TUTELADOS NAS INFRACÇÕES
TRIBUTÁRIAS

1. INTRODUÇÃO

Ainda que assumindo o movimento de eticização em matéria tributária como fundamento para o discurso penal de matéria de índole fiscal, não parece revelar-se legítimo tal movimento para a integração do objecto da tutela penal das infracções fiscais, sem que se identifique o crivo crítico, apriorístico, que legitima o discurso neocriminalizador, o bem jurídico, com dignidade penal, a tutelar.

São várias as doutrinas que se propõem determinar o bem jurídico tutelado pelo proclamado direito penal fiscal, assumindo, como pressuposto, que o apelidado movimento de eticização em matéria tributária fundamenta a intervenção penal.

Como já tivemos oportunidade de referir, a fonte constitucional do qual resultarão os bens jurídicos, de matiz marcadamente colectiva, encontra-se nos proclamados direitos sociais e relativos à organização económica, que apresentam um sistema fiscal que importa que se reconheça «que a agenda do Estado de direito social é composta por três funções – a afectação de recursos; a função de redistribuição e a função de estabilização económica – cujo cumprimento depende, em larga medida dos sistema fiscal»²⁰⁹.

Assumimos, assim, expressamente, que também no campo do direito penal fiscal mantemos o paradigma do direito penal do bem jurídico, ainda que naquele campo, este referente crítico se apresente mais carecido de labor interpretativo, porque mais ténue quando comparado com os bens jurídicos relativos a direitos, liberdade e garantias, sendo que, a referência por que partimos assenta, principalmente, no reconhecimento de uma directriz constitucional de justiça distributiva que importa, necessariamente, a recolha de receitas, nomeadamente através da cobrança de impostos, calculados por um princípio de igualdade, vertical, de capacidade contributiva, numa perspectiva de «Estado-regulador».

²⁰⁹ SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 294, referindo-se à sistematização proposta por Richard Musgrave, apud, Richard Musgrave, *The Theory of Public Finance*, Nova Iorque: McGraw-Hill, 1959, capítulo I; também Richard Musgrave e Peggy Musgrave, *Public Finance in the Theory and Practice*, Singapore: McGraw-Hill International Editions, 1989, p. 6 e ss.

2. O BEM JURÍDICO PROTEGIDO NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS²¹⁰

São diferentes as propostas que se propõem enunciar o tema do bem jurídico nos crimes contra a Fazenda Pública²¹¹.

Para a intervenção penal no domínio da disciplina fiscal devem presidir critérios político-criminais de necessidade. Haverá de se identificar uma referência axiológica constitucional dos bens jurídicos a proteger já que, são estes que podem apresentar dignidade penal.

A decisão de criminalização, apesar de não ser critério único, terá que partir pela afirmação de bens jurídicos constitucionais, sem a qual, o legislador ordinário não pode partir para a afirmação da intervenção penal.

Podemos encontrar vários modelos que vão dando enfoque a pontos diferentes que os ilícitos fiscais tocam.

Por um lado, é possível conferir ao bem jurídico um carácter patrimonial colocando o acento tónico na obtenção de receitas. De outra perspectiva a concepção do bem jurídico assenta em deveres de colaboração do contribuinte para com a administração fiscal. Por outro lado, ainda, encontram-se concepções que colocam o bem jurídico nas funções sociais do Estado.

Numa perspectiva mista, é ainda possível encontrar uma solução intermédia, ou uma perspectiva pluriofensiva «consubstanciada na protecção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal» sendo este, na opinião de Silva Dias²¹², a opção do legislador português.

2.1. OS DEVERES DE COLABORAÇÃO, VERDADE, LEALDADE E TRANSPARÊNCIA

²¹⁰ Vd. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «O movimento de descriminalização e o ilícito de mera ordenação social», Jornadas de Direito Criminal – O Novo Código Penal Português e a Legislação Complementar, p. 23, estabelece que não devem constituir crimes, as condutas que não violem claramente bens jurídicos individualizáveis.

²¹¹ MATÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria», RP, n.º 11999, pp. 327 e ss.

²¹² SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações», DPPE, Vol. II, p. 445.

Assumindo a auto-declaração dos contribuintes como elemento principal da avaliação da capacidade contributiva de cada cidadão-contribuinte, resulta evidente a necessidade destes cidadãos actuarem, para com o Estado, em colaboração vertendo, com verdade e lealdade, a identificação dos factos tributáveis, conferindo carácter de fé pública às suas declarações.

A matéria proibida compreenderia, assim, um conjunto de condutas ilícitas nas quais se introduz um elemento de “falsidade”²¹³ na comunicação do sujeito passivo da relação tributária à administração fiscal²¹⁴.

Nesta perspectiva, o bem jurídico tutelado pelos delitos fiscais encontraria conteúdo ético nos deveres de colaboração dos cidadãos para com a administração fiscal depositando esta confiança nos factos vertidos nas declarações dos contribuintes de forma a avaliar a capacidade contributiva de cada um²¹⁵.

Uma concepção que vê o dever de colaboração, verdade, lealdade e transparência, não deixa de levantar vozes críticas²¹⁶.

Assim, para além da dificuldade em determinar os deveres de colaboração que devem ser objecto de tutela penal, uma concepção deste tipo, numa perspectiva crítica, parece confundir o meio através do qual se lesa o interesse tutelado, i.e., o dever de declarar factos tributários com verdade, com o bem jurídico protegido.

A relevância dos deveres de colaboração, verdade, lealdade e transparência, reflectida na inverdade da declaração apresentada seria um meio para violar o bem jurídico protegido pela incriminação, e não o bem jurídico propriamente dito, não constituindo aqueles deveres a ilicitude mas unicamente o meio para defraudar a fazenda pública²¹⁷.

Por outro lado, os deveres de colaboração do contribuinte, variáveis de país para país de acordo com o concreto sistema fiscal adoptado a cada momento, são, nas palavras de Saldanha Sanches²¹⁸ «métodos de aplicação da lei fiscal», instrumentais ao dever de

²¹³ Esta concepção foi defendida em Espanha, em que, na inclusão do capítulo das falsidades se encontravam delitos fiscais. Quanto a esta concepção vd. GONZALO RODRIGUEZ MOURULHO, *Presente y Futuro del Delito Fiscal*, Madrid: Civitas, 1974, p. 49 e ss., *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol. III, p. 305. Também SÍMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, 1998, p. 23.

²¹⁴ ELIANA GERSÃO, «Revisão do sistema jurídico relativo à fraude fiscal», DPEE, Vol. II, 1999.

²¹⁵ HELENA MONIZ, «Facturas falsas – burla ou simulação fiscal?», DPEE, Vol. II, 1999.

²¹⁶ AUGUSTO SILVA DIAS «Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», CTF, n.º 394 (1999), pp. 46 e ss.

²¹⁷ Vd. SÍMON ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, 1998, p. 23.

²¹⁸ A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa, ed. CTF, Lisboa, 1995, p. 478 e ss.

pagar imposto na formulação constitucional, com o escopo de realização de políticas distributivas e correctoras das desigualdades sociais²¹⁹.

Numa tentativa de limitar os concretos deveres a que os contribuintes estão sujeitos e que apresentam relevância penal há quem opte pela identificação concreta de um desses deveres.

Segundo esta vertente, é possível eleger o dever de lealdade como o bem jurídico protegido²²⁰, afastando-se, assim, da ofensa à verdade do contribuinte para com o Estado.

Uma concepção deste género imporia uma acepção moderna da desobediência²²¹ do contribuinte ao cumprimento do dever eleito, mas continuando a padecer de uma abstracção que, de momento, parece resultar inultrapassável.

Noutra senda, e numa perspectiva mais eclética, considerando certos deveres específicos do contribuinte como o objecto da protecção penal, há Autores²²² que destacam a confiança da Administração Fiscal na capacidade contributiva que os cidadãos declaram.

Assumindo como ponto de partida a relação tributária entre o contribuinte e o Estado, encontra-se uma especial relação de confiança, com deveres específicos a proteger.

Ora, no incumprimento desses deveres, com o escopo de defraudar a confiança da Administração Fiscal, enganando-a quanto à real capacidade contributiva²²³, o agente opta por um comportamento ou omissão, que apresenta uma «repercussão ético-jurídica»²²⁴, colocando-se o acento tónico na especial relação de confiança entre o contribuinte e o Estado.

O engano provocado apresenta, segundo esta vertente, uma ressonância ética, já que determinação da capacidade contributiva de cada um constitui o elemento essencial para, em prol da igualdade vertical, determinar a contribuição de cada um efectuada através da recolha de impostos, que, por sua vez constitui a principal fonte de receitas para que o Estado assegure o cumprimento de uma justiça distributiva,

²¹⁹ AUGUSTO SILVA DIAS, in DPEE: Textos doutrinários, Vol. II: problemas especiais, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 447.

²²⁰ BACIGALUPO ZAPATER, «El delito fiscal», in Del Rosal Blasco, Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995, Valência, 1997, p. 82.

²²¹ MÁRIO MONTE, op. cit., p. 217.

²²² ALFREDO SOUSA, «Direito Penal fiscal – uma perspectiva», in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: Textos doutrinários, Vol. II, Problemas Especiais, Coimbra, 1999, p. 170.

²²³ HELENA MONIZ «Facturas falsas – burla ou simulação fiscal?», in AA. VV., DPEE: Textos doutrinários, Vol. II. Problemas especiais, Coimbra, 1999, pp. 358 e ss.

²²⁴ *Idem.*

Nesta perspectiva, referindo-se concretamente ao crime de fraude fiscal, Figueiredo Dias e Costa Andrade²²⁵ consideram mais correcto o entendimento que define a verdade/transparência como o bem jurídico típico, na esteira dos crimes de falsificação de documentos.

2.2. O DEVER DE OBEDIÊNCIA

Outra concepção eleva o dever de obediência como o bem jurídico tutelado pelas infracções fiscais. Assumem, então, os seguidores desta vertente, que o poder tributário do Estado em cobrar impostos importa que se coloque junto deste um conjunto de direitos, que importam o reconhecimento de meios e recursos colocados à disposição da Administração Fiscal para que possa assegurar a cobrança de impostos. Como faces da mesma moeda, do lado oposto, encontra-se o cidadão-contribuinte, que no pólo oposto está adstrito a um conjunto de deveres tributários que culminam na obrigação de contribuir para obter receitas.

Nesta concepção²²⁶, que parte do poder tributário do Estado, e dos meios que se lhe reconhecerão para a cobrança de tributos assume, assim, o crime fiscal como crime de desobediência, contrário a uma injunção legal.

A incriminação fiscal repousaria na violação do direito positivo fiscal²²⁷, assumindo um carácter puramente formal.

A perspectiva que assume os crimes tributários como crime de desobediência parece reduzir a norma fiscal a um carácter puramente formal, o que, no quadro do direito penal, se afigura inaceitável, sendo que, por outro lado, numa aparente relação de poder entre o Estado e o contribuinte, reduz, esta concepção, a normal fiscal ao escopo único de obtenção de receitas, destituindo-a de qualquer conteúdo substancial²²⁸.

²²⁵ HELENA MONIZ «Facturas falsas – burla ou simulação fiscal?», in AA. VV., DPEE: Textos doutrinários, Vol. II. Problemas especiais, Coimbra, 1999, p. 420

²²⁶ ISENSEE, «Aussetzung des Steuerstrafverfahrens – rechtsstaatliche Ermessensdirektiven», NJW, Jargang 38 (1985), p. 1008, *apud* SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol. III, pp. 308 e 309.

²²⁷ Vd. SUSANA AIRES DE SOUSA, *idem*.

²²⁸ TULLIO DELOGU, «L'Oggetto Giurídico dei reati fiscali», in: Studio in Onore di Francesco Antolisei, Vol. I, Milano: Giuffrè Editore, 1965, p. 407.

2.3. AS FUNÇÕES DO TRIBUTO

Assumindo outro enfoque, é possível identificar doutrinas funcionalistas que colocam o acento tónico nas funções que se elegem para os tributos cobrados.

Numa vertente funcionalista, como traço distintivo transversal, assume-se um modelo que rejeita qualquer conteúdo patrimonialista do bem jurídico protegido nos crimes contra a Fazenda Pública.

Estas doutrinas defendem que o património público não pode expressar um bem jurídico subjacente a qualquer incriminação fiscal, dado que não está apto a compreender toda a realidade do delito fiscal²²⁹. Assim, a ressonância ética dos delitos fiscais repousaria nas funções que o tributo visa e, com essa referência, são recolhidos.

Coloca-se, assim, uma concepção deste género, no âmbito das funções que o tributo visa e, por outro lado, o poder da Administração Fiscal tem, para a arrecadação de receita e respectiva cobrança, como na distribuição da receita²³⁰.

Com esta perspectiva abrangente é, ainda, possível, destacar doutrinas que, a partir daqui erigem concepções diferentes quanto à temática.

Numa concepção funcionalista é possível identificar quem assume que o bem jurídico tutelado assenta no interesse público da correcta prossecução da função dos tributos que a administração fiscal está incumbida de prosseguir por imposição constitucional.

Assim, ao Estado incumbirá a prossecução da função atribuída por imposição constitucional ao tributo sendo, o direito penal o meio para o garantir.

Entendida como a necessidade de recolha de receitas para financiar a actividade do Estado, na sua vertente social ao serviço da comunidade, a quem incumbirá a função de justa repartição dos tributos^{231 232}, pelo que delito fiscal seria, nesta perspectiva, é um crime contra a administração pública²³³ na sua função tributária que, não prestando o

²²⁹ PÉREZ ROYO, «Los Delitos y las infracciones en Materia Tributaria, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 64 e ss.

²³⁰ MUNÔZ CONDE, Derecho Penal, Parte Especial, 12.ª ed., Valência, 1999, p. 990.

²³¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol. III, p. 267 e ss.

²³² MUÑOZ CONDE, Derecho Penal, Parte Especial, 12.ª Ed., Valência, 1999.

²³³ FERNANDO PÉREZ ROYO, Los Delitos y las infracciones en Materia Tributaria, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 64 e ss.

contribuinte o tributo devido à administração fiscal, violando as suas obrigações, estaria a ameaçar a «função prestativa do Estado»²³⁴.

Numa concepção deste género, resulta uma função do tributo com um aspecto «social-plural» e não unicamente supra-individual²³⁵.

Uma outra concepção de raiz funcionalista, coloca, por sua vez, o acento tónico no poder reconhecido à administração tributária, e nas respectivas faculdades que desse poder resultam, de impor aos contribuintes o pagamento de impostos, sendo que a incriminação fiscal estaria ligada ao poder de tributar do Estado²³⁶.

Tal perspectiva culminaria em reconhecer que o bem jurídico a tutelar neste direito penal secundário, assentaria numa ofensa ao poder tributário incidindo «meramente sobre a actividade tributária da Administração fiscal com todas as suas competências e obrigações»²³⁷.

Cumprir analisar a concepção funcionalista, pondo, desde logo, em evidência que estas teorias reconhecem a importância das normas fiscais e o interesse público na observância das mesmas²³⁸.

Mas, como bem chama a atenção Susana Aires de Sousa²³⁹ «uma construção deste tipo acaba por se aproximar das teses que identificam o objecto da tutela penal fiscal com a protecção dos deveres de colaboração e de lealdade do contribuinte relativamente à administração»²⁴⁰.

Para além disso, vem-se reconhecendo que uma concepção deste tipo «equivale a confundir o objecto destes delitos com o objecto genérico de todo o direito penal que é a protecção do ordenamento jurídico, do direito objectivo»²⁴¹, já que função que

²³⁴ MÁRIO MONTE, ob. cit. p. 228.

²³⁵ BOIX REIG/ BUSTOS RAMÍREZ «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», in Comentarios al Código Penal de 1995, coord. Tomás S. Vives Antón, Vol. II, Tirant Lo Balncha, Valencia, 1996, p. 22.

²³⁶ Esta era uma concepção defendida por alguns autores italianos no âmbito da interpretação do artigo 4 da Legge 516/82 que foi, no ano de 2000, revogada.

²³⁷ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, «O crime de fraude fiscal. Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico», Coimbra: Coimbra Editora; 2009, p. 99.

²³⁸ BOIX REIG/ BUSTOS RAMÍREZ, «Los delitos...», pp. 26 e ss.

²³⁹ Vd. IGNACIO AYALA COMEZ, «El Delito de Defraudación Tributaria...», p. 77 e ss. Vd. Também ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, ob. cit., pp. 99 e 100.

²⁴⁰ SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol. III, p. 267 e ss.

²⁴¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol. III, p. 267 e ss.

constitucionalmente se prevê para os impostos não é um bem jurídico em si, mas um meio para alcançar um fim.

Uma concepção deste tipo é, para as vozes críticas que se levantam, inaceitável, quer numa perspectiva penal, quer numa perspectiva tributária²⁴². Resumidamente, defendem que o poder tributário «deve ser entendido como um *prius* da relação que se estabelece entre a entidade tributária e o contribuinte, esquecendo que é a norma fiscal que regula o conflito de interesses entre aqueles sujeitos; do ponto de vista penal porque desemboca inevitavelmente numa concepção formalística que identifica a conduta criminoso como uma espécie de desobediência dos cidadãos à vontade do Estado de impor os seus tributos»²⁴³.

Apesar das críticas apresentadas, há ainda quem mantenha uma concepção que afasta o carácter patrimonialista do bem jurídico nos crimes fiscais, apontando a infracção fiscal dentro do sistema económico.

Noutra perspectiva²⁴⁴ identifica-se quem assuma o bem jurídico que aos crimes fiscais visa proteger, como a ofensa ao sistema fiscal, uno, determinado num contexto histórico²⁴⁵, com o objectivo de recolher receitas.

Mas estas concepções apresentam sérias dificuldades, desde logo em saber se o que está em causa é a economia nacional ou os bens jurídicos supra-individuais com relevância económica, ou seja, «a confiança no funcionamento dos mecanismos e instituições do sistema económico»²⁴⁶.

Por outro lado, destas perspectivas parece sair confusa, o que reconhecemos a nossa dificuldade em perceber, a delimitação do bem jurídico a tutelar nas infracções fiscais dos princípios que inspiram a constituição económica²⁴⁷.

²⁴² Como SUSANA AIRES DE SOUSA chama a atenção in *idem*, p. 298. Vd. TULLIO DELOGU, «L'Oggetto Giuridico dei Reati Fiscali», Studi in Onore di Francesco Antolisei, vol. I, Milano: Giuffrè Editore, 1965, p. 411.

²⁴³ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Idem*, pp. 298 e ss.

²⁴⁴ TULLIO DELOGU, L'Oggetti giuridico, ob. cit., p. 428 apud SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit. p. 301.

²⁴⁵ *Idem*.

²⁴⁶ *Idem*.

²⁴⁷ Para referências doutrinárias, SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, Vol. III, pp. 299 e 300.

2.4. A FUNÇÃO SOCIAL DOS IMPOSTOS

Já numa outra incidência, é possível perspectivar que os impostos assumem conotação constitucional que importam um sacrifício individual em prol de um interesse comum, como forma de financiamento do Estado com o escopo de satisfazer necessidades sociais e à diminuição de desigualdades, designadamente através da repartição justa dos impostos de acordo com a sua capacidade contributiva²⁴⁸.

Nesta perspectiva, assumindo os objectivos traçados pelo Estado que da recolha de impostos carece para se financiar, o crime fiscal visaria tutelar o fim social dos impostos.

Desta forma, carecendo o Estado das receitas que resultam dos impostos para financiar a sua actividade e, assim, cumprir os fins que a Constituição traça, os crimes tributários como crimes fiscais colocariam em causa a subsistência das actividades desenvolvidas pelo Estado.

Nesta perspectiva, assumindo os objectivos traçados pelo Estado que da recolha de impostos carece de se financiar para os atingir, o crime fiscal visaria tutelar o fim social dos impostos.

Esta concepção, por sua vez, parece confundir o bem jurídico a proteger pelos delitos fiscais com os objectivos traçados pela política criminal e, por outro²⁴⁹, só a consideração global de delitos fiscais poderia, em abstracto, pôr em causa a capacidade do Estado para alcançar as tarefas que visa prosseguir.

2.5. O PATRIMÓNIO

Ao contrário dos modelos que se centram na função do tributo, encontram-se aquelas que encontram o bem jurídico das infracções fiscais no escopo da Administração

²⁴⁸ ALEXANDER HOFF, *Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung*, Berlin, Heidelberg, New York: Siperinger-Verlag, 1999, p. 8, apud, SUSANA AIRES DE SOUSA, DPEE, *idem*, p. 307.

²⁴⁹ Ver referências às críticas traçadas pela doutrina alemã, in *idem*, p. 308.

Fiscal em obter receitas, conferindo-lhe, de forma evidente, uma natureza patrimonial, sendo o erário público, que resultaria lesado no âmbito dos delitos fiscais²⁵⁰.

Não se pode negar, é certo, o carácter patrimonial que resulta dos delitos fiscais²⁵¹ que, sendo realidade passível de ser protegida²⁵², que encerra, em si, dignidade constitucional, como em certos crimes clássicos como é o caso paradigmático do crime de burla p. e p. no art. 217.º do CP.

O cidadão-contribuinte, obrigado a pagar o imposto, não o faz, lesando o Estado na não percepção de receitas, o que importa a diminuição do seu património sendo, portanto, o erário público o bem jurídico protegido pelas infracções fiscais²⁵⁴.

Mas uma concepção que assente num modelo patrimonialista não deixa de ser objecto de diversas críticas²⁵⁵.

Desde logo, a configuração de uma relação deste tipo, de natureza marcadamente creditícia, nada teria de criminal, sendo que, nesse caso, os meios e garantias, ao dispor do Estado – que ao direito tributário não são estranhas – se encontrariam na cobrança, ainda que coerciva, do tributo omitido.

Por outro lado, se o bem jurídico protegido é o património do erário público, não parece existir diferença relevante que justifique a criação de um novo tipo legal estando, o bem jurídico, já protegido no direito penal de justiça nos delitos clássicos.

Sendo certo que, desde já adiantamos, que existe, pelo menos, uma diferença, a do titular do património que, defendem os que seguem estas concepções²⁵⁶, constituiria o elemento necessário para destacar o bem jurídico da protecção dos delitos clássicos, elevando o carácter individual do património nos crimes clássicos, para um carácter supra-

²⁵⁰ FIGUEIREDO DIAS E MANUEL DA COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», p. 419 e ss. chamando a atenção para o facto desta concepção ter sido seguida pelo direito alemão.

²⁵¹ Desde logo a referência a um valor patrimonial para a configuração do tipo como crime ou mera contra-ordenação.

²⁵² HELENA MONIZ, «Facturas falsas – burla ou simulação fiscal?», DPEE: Textos doutrinários, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, pp. 358 e ss., adopta uma posição que parte do elemento inicial da violação de direitos com valor económico mas também, não deixa de reconhecer como bem jurídico a confiança da Administração Fiscal na capacidade contributiva dos cidadãos.

²⁵³ Como o é o crime de burla, por exemplo, no âmbito do direito penal de justiça.

²⁵⁴ MORAL GARCÍA, in SERRANO BUTRAGUEÑO, Código Penal de 1995, comentários y jurisprudência, Granada, 1998, p. 1429.

²⁵⁵ LUIS GRAZÍA MARTIN, «Bien jurídico...», p. 31 e ss.

²⁵⁶ MARTÍNEZ PÉREZ, Los delitos contra da Hacienda Pública y da Seguridad Socia, Madrid, 1995, p. 42, caracterizando os interesses patrimoniais que se protegeriam nos crimes fiscais como tendo natureza supra-individual.

individual, já que se destaca o bem jurídico do património do Estado, para aí integrar outros aspectos e funções que este visa²⁵⁷.

Desta forma, se autonomizando o bem jurídico que os delitos fiscais visam tutelar, afastando-o dos delitos clássicos, como a burla.

2.6. OUTRAS TEORIAS. TEORIAS ECLÉTICAS

Entre nós, Silva Dias acaba por perfilhar a concepção que nos ilícitos fiscais «o bem jurídico é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades lhe confere ressonância e desvalor ético-social»²⁵⁸.

Neste âmbito destacamos outros Autores para quem o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais se encontra na ofensa às funções que o tributo visa, traduzidas no fim público que este realiza no âmbito de uma política distributiva e de correcção de desigualdades sociais, não negando que o património público é relevante mas na medida em que tal património pressupõe as funções do tributo²⁵⁹.

Como chama a atenção Mário Monte, estas teorias, acabam por conceber o crime fiscal como pluriofensivo²⁶⁰, já que, referindo-se a erário público e aos fins que os impostos visam, «está-se a questionar a própria política económico-social»²⁶¹.

Nesta percepção, que, no nosso entender, não consegue destacar-se da tendência patrimonialista, consegue realçar o carácter supra-individual do bem jurídico²⁶² e a perspectiva para a autonomização dos crimes fiscais em relação aos delitos clássicos.

²⁵⁷ MATÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Idem*, p. 25 defende que não existe um único bem jurídico protegido na incriminação fiscal mas uma pluriofensividade, entendida em sentido amplo, um bem jurídico imediato que seria o património da Fazenda Pública, no âmbito da respectiva cobrança ao contribuinte e outro, mediatemente protegido, que seria integrado pelas funções dos tributos. Sobre o assunto ver MÁRIO MONTE, *ob. cit.*, p. 230.

²⁵⁸ SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações fiscais...», p. 448.

²⁵⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, «Los delitos...», p. 25.

²⁶⁰ MÁRIO MONTE, *ob. cit.*, p. 225.

²⁶¹ BAJO FERNÁNDEZ/ BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho Penal*, p. 218, n.º 31, apud MÁRIO MONTE, *ob. cit.*, p. 225. Quanto a esta matéria vd. LAMARCA PÉREZ, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», in *RDFHP*, Vol. XXXV, n.º 178, 1985, pp. 749 e ss.

²⁶² MÁRIO MONTE, *ob. cit.*, p. 226.

Por outro lado, e noutra perspectiva marcadamente eclética, mas percorrendo outro trilho, há Autores²⁶³ que assumem o património do erário público como o bem jurídico material, caracterizado na cobrança dos mesmos e no respeito pelos deveres de colaboração a que os contribuintes estão adstritos, cuja protecção, mormente pelo efeito acumulativo, visa a protecção de outro bem jurídico, imaterial, que é a função que o tributo visa cumprir.

Por outro lado, a dignidade penal da incriminação só estará completa quando, da violação dos deveres a que o contribuinte está adstrito, haja ou possa haver diminuição patrimonial que ponha, ou possa pôr, em causa, a prossecução dos fins públicos que o tributo visa, numa consagração do tipo de cariz aditivo.

3. UMA PERSPECTIVA

Perante as diversas posições descritas, ainda que de forma incompleta, cabe-nos tomar posição, o que nos propomos fazer de seguida.

A tutela de bens jurídicos é a função do direito penal, assumindo-se como o elemento mais relevante do conceito material de crime.

No movimento de neocriminalização²⁶⁴ só devem ser aceites os novos fenómenos que revelem a emergência de novos bens jurídicos-penais, carecidos de tutela penal, ganhando esta questão nova dimensão, na esteira de Ulrich Beck²⁶⁵, com a «sociedade de risco», ligada a fenómenos de riscos globais²⁶⁶.

Efectivamente, assumindo o Estado uma vertente mais social²⁶⁷, e assumida a tendência para a consagração de infracções fiscais, não se pode prescindir da determinação apriorística de identificação dos bens jurídicos a tutelar no âmbito dos delitos fiscais.

²⁶³ De forma desenvolvida e dentro da tomada de posição do autor, vd, idem, p. 256 e ss.

²⁶⁴ FIGUEIREDO DIAS, «Lei criminal e controlo da criminalidade. O processo legal-social de criminalização e de descriminalização», in ROA, Ano 36, 1976, p. 75.

²⁶⁵ BECK, Risikogesellschaft. Auf dem Weg in eine andere Moderne, 1986, *apud* JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...» p. 134.

²⁶⁶ STRATENWERTH, in *Kriminalisierung bei Delikten gegen Kollektivrechtsgüter*, in: Hefendehl/von Hirscht/wohlers (orgs.) nota 32, p. 260, *apud* JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, idem, p. 140, sobre a «tutela das gerações futuras», perante os assumidos riscos globais.

²⁶⁷ JOAQUIM MANUEL FREITAS ROCHA, «As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos», in CTF, n.º 390, 1998, p. 35, assume no dever de solidariedade do cidadão a causa do imposto.

Não se pode negar, que ao contrário dos direitos, liberdades e garantias, os direitos sociais carecem de determinação pelo legislador ordinário, sendo, como refere Jorge Reis Novais²⁶⁸, a prossecução dos direitos sociais está materialmente condicionado à «reserva do possível».

Inegavelmente a escassez de recursos e as concretas opções das políticas a seguir a cada momento, implica, na realização dos direitos sociais, uma margem de conformação, e fixação de prioridades, entregues ao legislador ordinário, que não se identifica nos direitos, liberdades e garantias²⁶⁹.

O bem jurídico protegido, marcado pelo intervencionismo do Estado, sem substrato onto-ontropológico que caracteriza os bens jurídicos do direito penal de justiça, aparentemente determinado pelo prosseguimento de um objectivo político-económico, são marcadamente moldáveis, transformando-se num «Delito de perigo de bens supraindividuais»²⁷⁰.

De qualquer forma, ainda que se manifeste de forma inequívoca a indeterminabilidade constitucional, não é menos verdade que o legislador ordinário está obrigado a observar a orientação constitucional, para a prossecução dos fins impostos, ainda que esta esteja mais carecida de actividade legislativa, ou, nas palavras de Jorge Reis Novais «o direito social constitucional só vive, em geral, com e através das normas ordinárias que o realizem»²⁷¹.

Na actual percepção dos direitos sociais, ainda que com referência e manifestação diferentes dos direitos, liberdades e garantias, os direitos sociais, apresentam formal e materialmente relevância constitucional, almejando, desta forma a protecção penal, ligada à crescente eticização do direito penal fiscal.

Os impostos assumem conotação constitucional que importam um sacrifício individual em prol de um interesse comum, como forma de financiamento do Estado com o escopo de satisfazer necessidades sociais e à diminuição de desigualdades, o que importa

²⁶⁸ JORGE REIS NOVAIS, «Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa», Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 294.

²⁶⁹ Como refere JORGE REIS NOVAIS, *idem*, este é um campo particularmente fértil para a ocorrência de inconstitucionalidades por omissão «que se verificam sempre que, embora dispondo das condições para tal, isto é, na medida em que não possa ser objectivamente accionável a reserva do financeiramente possível, o Estado não desenvolve a via constitucionalmente imposta da necessária realização dos direitos sociais», p. 299.

²⁷⁰ Vd. SILVA SANCHEZ, *La expansion del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales*, Madrid, Civitas, 1999.

²⁷¹ JORGE REIS NOVAIS, «Os princípios...», p. 309.

que, na formulação do art. 103.º, n.º 1 da CRP o dever de pagar imposto apresenta fundamentação ética.

Mas, apesar da proclamada manifestação constitucional e da dignidade penal, a conformação dos bens jurídicos do direito penal secundário não se apresenta fácil, manifestando-se diversas implicações que vão desde a identificação dos respectivos bens jurídicos até à construção do tipo de crime, da respectiva tutela, situação que se agudiza quando se verifica que o campo do direito penal secundário é fértil para a figura dos crimes de perigo²⁷².

Assume-se a dificuldade da indeterminabilidade constitucional dos direitos sociais que acabam por ficar dependentes da relevância jurídica, que a cada momento histórico, se lhes atribua, mas parece indiscutível a consagração constitucional dos mesmos, ainda que assumidamente carecida, repetimos, de actividade legislativa mas, pelo menos, de forma mediata conduz o legislador ordinário.

Dessa forma, Silva Dias acaba por referir que, ao contrário dos crimes clássicos o bem jurídico no direito penal secundário não tem contornos definidos, concretamente apreensível, que funcione como um *constituens*, «ao invés, o objecto da protecção penal é um «*constituto*», resultante de objectivos e estratégias de política criminal previamente traçados»²⁷³.

Por tudo isto, importa concluir que, assim sendo, o bem jurídico, não se apresenta como um *prius*, pelo que não se assume, no âmbito do direito penal tributário, como instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, «mas um *posterius*, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos»²⁷⁴. O que levou a que o Professor de Lisboa acabasse por concluir que a natureza do crime tributário fosse qualificada como «artificial»^{275 276}.

²⁷² MÁRIO MONTE, ob. cit., pp. 95 e 105.

²⁷³ «O novo Direito Penal Fiscal não aduaneiro (Decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro)», DPEE, Vol. II, 1999, p. 263.

²⁷⁴ *Idem.*

²⁷⁵ Vd. SILVA DIAS, «O novo Direito Penal Fiscal não aduaneiro...». Também NUNO POMBO, A fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões, Coimbra: Almedina, 2007, p. 275, com referência à nota de rodapé 748.

²⁷⁶ Vd. COSTA ANDRADE, «A nova lei dos crimes contra a economia ...», p. 94.

Mas, para além das concretas dificuldades que o tema apresenta e as diversas posições assumidas, é ainda necessário considerar as especificidades do direito penal secundário, onde os delitos fiscais se inserem, face ao direito penal de justiça²⁷⁷.

É inegável, apesar de, como fizemos, assumirmos eticidade ao direito penal tributário, a assunção de que a caracterização do mesmo, pelo que expusermos, se destaca do que acontece no direito penal clássico, colocado-nos a exigente tarefa de o determinar.

Encontra-se, efectivamente, na relação tributária deveres gerais e especiais do contribuinte para com a administração fiscal, que tem o poder de cobrar impostos para assegurar a sua função prestativa e distributiva, constitucionalmente consagrada sendo, por isso, o património, ainda que em última instância, um elemento relevante no âmbito dos delitos fiscais²⁷⁸.

Sendo que o problema está, também, como bem chama a atenção Mário Monte²⁷⁹ em determinar quais são os meios e quais são os fins, ou bens jurídicos efectivamente.

Assim, temos, por um lado, o credor tributário que visa assegurar a percepção do tributo, com escopo de satisfazer as necessidades do Estado, assentando o bem jurídico no dano causado no erário público.

Por outro, o dever de colaboração, e especificamente, de verdade, lealdade e fé pública que o contribuinte está adstrito na informação à administração fiscal dos factos tributáveis para a correcta determinação da capacidade contributiva de cada um. No primeiro caso dá-se relevância ao desvalor do resultado e, no segundo caso ao desvalor da acção.

Assumimos, e uma vez mais enfatizamos, que o bem jurídico funciona como condição necessária, ainda que não suficiente, para justificar a protecção penal, servindo como padrão crítico e como critério legitimador, funcionando como «indicador último do conceito material de crime»²⁸⁰.

Sendo essencial a determinação apriorística do bem jurídico mas, ao contrário do direito penal de justiça, no direito penal secundário, o tipo assume-se como elemento

²⁷⁷ Para a distinção entre direito penal de justiça e o direito penal secundário, vd. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal*, I, p. 106.

²⁷⁸ Devidamente enunciados in JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *O crime de fraude fiscal...*, p. 83 e ss. Também SILVA DIAS, *Os crimes de fraude fiscal ...*, p. 46 e ss. e GONÇALO DE MELO BANDEIRA, «Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos. À volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob e forma comercial», Coimbra: Almedina, 2004, p. 92 e ss.

²⁷⁹ Ob. cit., p. 233.

²⁸⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Temas básicos ...», p. 45.

essencial para «recortar em definitivo o bem jurídico»²⁸¹, sendo a «relação de co-determinação recíproca entre o *bem jurídico* e a conduta típica»²⁸².

Com isto não queremos dizer que consideramos que o bem jurídico a tutelar no campo do direito penal secundário se manifesta como um *posterius* e não como um *prius*²⁸³. No campo do direito penal secundário, concretamente ao nível do direito penal tributário cremos que o bem jurídico se mantém como um instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, ainda que o legislador esteja, neste caso «menos vinculado no modo concreto como deve criminalizar certas condutas, concorrendo, destarte diversos aspectos da política criminal e mesmo até dogmáticos»²⁸⁴.

Assim sendo, cremos que o bem jurídico se mantém como critério limitador, ainda que carecido, em relação do direito penal de justiça, de maior necessidade do labor do legislador ordinário, mas pré-positivo e pré-determinado, ainda que a referência constitucional seja mais esbatida, sendo que «no direito penal secundário muitas vezes só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recortar em definitivo o bem jurídico».

Assim, cumpre-nos averiguar a dignidade penal das incriminações fiscais. Perspectivamos o sistema fiscal um duplo objectivo, a satisfação das necessidades financeiras do Estado²⁸⁵ e outras entidades públicas e, por outro, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, nos termos do art. 103.º, n.º 1 da CRP, visando, segundo a directriz constitucional a diminuição das desigualdades, obedecendo à capacidade contributiva²⁸⁶ do cidadão-contribuinte.

O Estado apresenta, por isto, um carácter fiscal, apresentando-se como um Estado fiscal «que tem como suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos»²⁸⁷, cujo «nível de fiscalidade é o reclamado pelo Estado social recortado na Constituição»²⁸⁸.

²⁸¹ FIGUEIREDO DIAS E COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», p. 81. Vd. Também MÁRIO MONTE, pp. 96 e 97.

²⁸² MÁRIO MONTE, ob. cit., pp. 96 e 97.

²⁸³ Idem, pp. 94 e ss.

²⁸⁴ Idem, pp. 100 e 101.

²⁸⁵ Art. 9.º da CRP.

²⁸⁶ Definida por CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2000, pp.156 e ss.

²⁸⁷ CASALTA NABAIS, «O princípio do Estado fiscal», in *Estudos jurídicos e económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 134 e 138.

²⁸⁸ Idem, p. 138.

É por princípios jurídico-constitucionais que se rege a tributação²⁸⁹, enunciando as opções do legislador constitucional, assentes na legalidade, igualdade e irretroactividade²⁹⁰.

Os princípios²⁹¹ que o sistema fiscal português tem por objectivo cumprir têm, assim, cariz constitucional.

Identifica-se no princípio da igualdade fiscal cujo afloramento resulta da imposição de pagamento de tributos através da determinação da capacidade contributiva, o limite material da tributação, como pressuposto e critério da tributação²⁹², da não discriminação da família, do respeito pelos direitos fundamentais e pelo princípio do Estado social²⁹³.

Sendo que tal princípio culmina na exigência constitucional que o sistema fiscal visa que é o objectivo da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e a diminuição das desigualdades (arts. 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1, ambos da CRP).

Nesta configuração cremos que, o dever de pagar impostos se funda na necessidade de financiamento do Estado para que este possa prosseguir as suas funções²⁹⁴, nomeadamente de justiça social, para o qual carece de suporte financeiro, em que os impostos são a sua principal fonte.

Com esta perspectiva, segundo a nossa posição, ganha coloração ética o pagamento dos impostos, pelo que se propugna que o bem jurídico protegido nos delitos tributários se encontrará no património do Estado, concretamente na necessidade de recolha de receitas para a prossecução dos fins sociais.

A tributação tem como princípio a capacidade contributiva de cada um, ou seja, a possibilidade de cada um entregar determinado pecúlio a favor do Estado, gerando receitas tributárias. Nestas, e com estas, o Estado, prosseguirá imposições constitucionais de carácter social.

É, assim, segundo o nosso entendimento, o património o bem jurídico protegido nos crimes fiscais, o que apresenta o fundamento crítico para o discurso do legislador penal.

²⁸⁹ K. TIPKE/ J. LANG, *Steuerecht*, p. 62 e ss., apud, CASALTA NABAIS, *idem*, p. 139.

²⁹⁰ Vd. desenvolvidamente FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, 2007, SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007 Também CASALTA NABAIS, *idem*, p. 139 e ss.

²⁹¹ Vd. de forma de detalhada in GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2010, p. 50 e ss.

²⁹²) Decorrendo deste princípio a inconstitucionalidade das presunções inelidíveis de rendimentos. Vide Ac. do TC n.º 348/97.

²⁹³ De forma desenvolvida in CASALTA NABAIS, «O princípio ...», p. 139 e ss.

²⁹⁴ CASALTA NABAIS, «Direito Fiscal», Coimbra: Almedina, 2003, p. 24.

Como já teve ensejo de se referir, não parece que os crimes clássicos como sejam a burla, possam dar resposta adequada na protecção do bem jurídico referido.

Desde logo nos crimes patrimoniais clássicos, o bem jurídico a proteger é individual, enquanto que no direito penal tributário o bem jurídico tem natureza supra-individual, com características e exigências próprias mormente de antecipação da tutela penal na protecção do património, não parecem ser asseguradas pelo direito penal clássico.

Por outro, atendendo ao titular do património, o bem jurídico não apresenta um carácter individual, mas, é elevado ao carácter supra-individual, já que se destaca o bem jurídico do património do Estado, para aí integrar outros aspectos e funções que este visa, para além da manifestação de que há comportamentos que não prejudicam ou ofendem directamente um pessoa, mas sim, os membros da comunidade, encontrando-se uma indeterminabilidade da vítima.

4. CRIMES ADITIVOS

Outra questão que tem sido colocada é a relevância que cada conduta individualmente considerada tem para o património do Estado, na concreta função de percepção de receitas com o escopo de assegurar uma justiça distributiva. Questão que ganha particular relevância uma vez que assumimos que é o património fiscal o bem jurídico protegido nos delitos tributários.

A questão que se coloca é se cada conduta individual não poderá, em princípio, colocar em causa o património do Estado que implique a impossibilidade deste assumir as funções sociais a que está adstrito, mas a reiteração daquele comportamento, desencadearia, pelo efeito da acumulação dos delitos, consequências devastadoras.

Esta questão é a que nos propomos apreciar neste ponto.

Não podemos deixar de verificar que a violação de deveres por parte do contribuinte não são, em princípio, individualmente reveladores para provocar uma efectiva diminuição de tal modo significativa nas receitas tributárias que, repete-se, individualmente, possam pôr em causa as funções que o tributo visa prosseguir nos termos referidos.

Mas, por um lado não podemos deixar de censurar os comportamentos individuais, que consubstanciem violações dos deveres que sobre o contribuinte impendem, em prol de uma reconhecida solidariedade social, ainda que o legislador penal, apenas censure condutas que visem a obtenção de benefícios superiores a € 15.000,00, não reconhecendo, assim, as bagatelas penais.

É com esta evidência que ganha relevo a figura dos crimes aditivos.

No campo do direito penal tributário é «imediatamente perceptível que a actividade económico-empresarial é, quase que, por natureza, de reiteração. Reiteração de processos. Reiteração de decisões. Reiteração na prossecução de objectivos»²⁹⁵, que se estende à própria actividade delitual.

O que é perigoso é o efeito somatório da repetição, pelo mesmo agente e por outros, de tais condutas. Neste sentido os crimes fiscais seriam delitos acumulativos.

Esta concepção encontrar-se-ia como um subtipo dos crimes de perigo abstracto que se caracterizam pela punição de uma conduta classificada como perigosa, em que o perigo não consta entre os elementos típicos, bastando, para a sua consumação a realização da conduta tida como perigosa.

Desta foram, o discurso punitivo, assumiria a censura penal de uma pessoa, numa perspectiva do agente como free-rider²⁹⁶, como um meio potencialmente lesivo do património do Estado voltado para o cumprimento das funções constitucionais a que o tributo²⁹⁷ está destinado.

Assim, nos crimes tributários, o perigo resulta do efeito acumulativo, ou seja, da repetição da conduta criminosa pelo agente ou por terceiro e, numa acção de massa, resultaria a lesão do património do Estado.

Os crimes tributários seriam, nesta concepção, delitos aditivos que encontrariam nas chamadas «acções de massa»²⁹⁸ perigo relevante para o bem jurídico tutelado sendo assim, a criminalização das condutas individuais tem como jaez a probabilidade de tais condutas serem repetidas pelo mesmo agente e copiadas por outros.

²⁹⁵ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», p. 58.

²⁹⁶ *Idem.*

²⁹⁷ ANSELMO BORGES, «O crime económico...», p. 27.

²⁹⁸ SILVA DIAS «Delicta in se...», p. 820

Com este perigo, sério, que da acumulação resultaria, o delito teria subjacente a criminalização, desde logo, da primeira conduta susceptível de lesar o erário público, sugerindo a antecipação da tutela penal a este momento.

Entre nós, Silva Dias²⁹⁹, assume que o delito aditivo viola o princípio da culpa e da proporcionalidade, sendo, portanto, materialmente inconstitucional, conducente a uma administrativização do direito penal.

Ao atribuir uma sanção, mormente privativa da liberdade, sem que haja, com a conduta individual, perigo ou lesão do bem jurídico tutelado pela incriminação penal, se redundará inevitavelmente na violação do princípio da proibição de excesso.

Não deixa de se reconhecer o peso da argumentação do Professor, mas, como teve ensejo de se referir, os bens jurídicos colectivos são consagrados numa lógica dos riscos globais, submetidos a modelos sociais modernos dominadas pelo risco.

O que significa que as condutas lesivas individuais, aproveitadoras do esforço comum, apresentam violações dos deveres de solidariedade apostolados, fazendo com que um ande a reboque de outros³⁰⁰, correndo-se o risco da difusão da ideia criminosa, agregada a uma perspectiva de impunidade. Sendo que, para além disso, quando a repetição da conduta lesiva se tornasse de tal forma disseminada que efectivamente se pusesse em causa o património do Estado que importasse a limitação do cumprimento dos fins do tributo, a actuação penal pecaria por tardia.

Assim, Figueiredo Dias assume que «é ao legislador ordinário e só a ele que, dentro dos referidos parâmetros constitucionais, pertence ponderar e decidir a questão político-legislativa de saber se, para uma tutela dos bens jurídicos colectivos (ou de certos deles) minimamente eficaz, se torna necessário punir comportamentos em razão da sua provável acumulação e quais deles devem ser puníveis»³⁰¹.

Concluindo o Professor que, pelo menos no que toca ao discurso legitimador subjacente se deve ponderar se «face à necessidade colectiva de contenção de mega-riscos globais, criar, se indispensável, incriminações acumulativas, protectoras de bens jurídicos colectivos»³⁰².

²⁹⁹ Delicta in se..., p. 595 e ss. Vd. também SILVA SANCHÉZ, La expansión..., p. 106

³⁰⁰ AUGUSTO SILVA DIAS, What if everybody did it?, RPCC 13, 2003, p. 310 e Delicta in se..., p. 595 e ss.

³⁰¹ «Delicta in se...», p. 1137.

³⁰² FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 153.

5. CONCLUSÕES PARCIAIS

5.1. A tutela de bens jurídicos é a função do direito penal, que lhe serve como padrão crítico e como critério legitimador, funcionando como «indicador último do conceito material de crime», que, no âmbito do direito penal tributário se mantém.

5.2. Sendo certo que, ao contrário dos direitos, liberdades e garantias, os direitos sociais carecem de determinação pelo legislador ordinário mas, estando este, obrigado a observar a orientação constitucional., sendo que estas dificuldade levam muitos a concluir pelo carácter “artificial” do crime tributário.

5.3. O Estado apresenta, por isto, um carácter fiscal, assente em princípios constitucionais expressas como sejam a igualdade fiscal, como limite material da tributação, a aferir pela capacidade contributiva, com o objectivo da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e a diminuição das desigualdades (arts. 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1, ambos da CRP).

5.4. Nesta configuração cremos que, o dever de pagar impostos funda-se na necessidade de financiamento do Estado para que este possa prosseguir as suas funções, nomeadamente de justiça social.

5.5. Assim, neste pressuposto, crê-se que o bem jurídico protegido nos delitos tributários se encontrará no património do Estado, concretamente na necessidade de recolha de receitas para a prossecução dos fins sociais.

5.6. Assumindo-se a necessidade de protecção do bem jurídico, fora do direito penal clássico, atentas as especificidades que daquele resultam, mormente de antecipação da tutela penal na protecção do património, e atendendo ao titular do património, o bem jurídico não apresenta um carácter individual, mas, é elevado ao carácter supra-individual, já que se destaca o bem jurídico do património do Estado, para aí integrar outros aspectos e funções que este visa.

5.7. Sendo certo que da conduta individual dificilmente se porá em perigo o património do Estado, na acepção referida, haverá de tomar a possibilidade de «acções massificadas» no caso de não se sancionar a conduta individual, sendo que, o que é perigoso é o efeito somatório da repetição, pelo mesmo agente e por outros, de tais condutas.

5.8. O delito acumulativo, longe de obter consenso na doutrina, visará um esforço de protecção dos bens jurídicos colectivos, consagrados numa lógica dos riscos globais, em que as condutas lesivas individuais, aproveitadoras do esforço comum, apresentam violações dos deveres de solidariedade. Sendo que, para a tutela daqueles bens jurídicos colectivos, se tornará necessário punir comportamentos em razão da sua provável acumulação.

CAPÍTULO V

A RESPONSABILIDADE PENAL DAS PESSOAS COLECTIVAS EM ESPECIAL, REFLEXÃO SOBRE A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GESTORES PELAS MULTAS E COIMAS APLICADAS À PESSOA COLECTIVA

1. INTRODUÇÃO

Vem-se colocando, de forma acesa, em debate a responsabilidade penal das pessoas colectiva, sendo, certo que, é no campo do direito penal secundário que a temática se discute de forma intensa³⁰³.

O reconhecimento da responsabilidade³⁰⁴ penal das pessoas colectivas³⁰⁵ apresenta dificuldades dogmáticas, mormente ao nível da acção, culpa e da pena.

Na realidade a pessoa colectiva, fruto de uma ficção humana, não deixa de ser uma pessoa, mas não integra capacidade de controlar as suas acções ou os seus deveres, tendo dissociada da sua estrutura ficcional qualquer consciência da ilicitude, sendo a sua actuação determinada pela vontade dos seus representantes.

É, como teve ensejo de se referir, com o direito penal económico que se chama a debate a responsabilidade penal das pessoas colectivas, disciplina que vem liderando o percurso de construção dogmática da matéria, numa assunção apriorística de que as grandes ameaças aos novos direitos que se vêm reconhecendo, de cariz marcadamente, colectivo se fazem através da organização colectiva de pessoas e meios, mormente das empresas.

Na percepção dos riscos globais, o panorama agrava-se com a internacionalização de inúmeras empresas e o crescente poder económico, pelo que caberá apreciar se o direito penal se pode alhear dessa realidade da «criminalidade de empresa»³⁰⁶.

³⁰³ BARBERO SANTOS, «Responsabilidad penal de las personas jurídicas?», in DP, ano 9, n.º 35, Julho-Setembro, 1986, p. 398.

³⁰⁴ Seguindo MÁRIO MONTE in ob. cit., p. 117 e 118, identificam-se cinco modelos distintos relativamente à responsabilidade das pessoas colectivas. Como responsabilidade civil, penal traduzida na aplicação de medidas de segurança, responsabilidade administrativa, responsabilidade penal com aplicação de sanções penais, uma tradicionais e outras novas atendendo ao agente e responsabilidade mista.

³⁰⁵ GONÇALO MELO BANDEIRA, “Responsabilidade” penal..., p. 239 e ss.

No campo do direito sancionatório administrativo não se colocam problemas em aceitar a responsabilidade das pessoas colectivas e a aplicação da respectiva sanção sendo, no campo da matéria tributária, que a disciplina foi ganhando protagonismo. A questão, ganha, no entanto, particularidades acrescidas quando a matéria almeja, numa tutela mais veemente, protecção penal.

2. A RESPONSABILIDADE PENAL DAS PESSOAS COLECTIVAS

Com o DL n.º 630/76, de 28 de Julho estabeleceu-se um passo importante para a consagração da responsabilidade penal das pessoas colectivas³⁰⁷, o qual foi seguido pelo DL n.º 187/83, de 13 de Maio.

Mas, reconhecidamente, é com o DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro, diploma relativo às infracções contra a economia e saúde pública que se dá um importante passo no desenvolvimento dogmático da responsabilização penal das pessoas colectivas, passando a reconhecer-se ao nível da criminalidade económica, um progressivo abandono do princípio *societas delinquere non potest*.

Ainda que a responsabilidade das pessoas colectivas venha há quase vinte anos sido assumida pelo direito penal secundário, não pode deixar de se assinalar que apesar de um simbolismo associado ao direito penal clássico, a revisão ao CP determinada pela L n.º 59/2007, de 4 de Setembro, é marcada pela consagração da responsabilidade criminal das pessoas colectivas³⁰⁸, assumindo-se cada vez mais, como inaceitável o «tratamento privilegiado das pessoas colectivas face às pessoas individuais que o carácter pessoal da responsabilidade jurídico-penal implica»³⁰⁹, mormente quando o grande foco de ameaças aos interesses da sociedade é fomentado pela intervenção de estruturas colectivas, organizadas, e com valências e especialização que importa que o todo seja mais do que a soma das partes.

³⁰⁶ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Comentário Conimbricense...», p. 957.

³⁰⁷ De forma desenvolvida vd. MANUEL ANTÓNIO LOPES DA ROCHA, «A responsabilidade penal das pessoas colectivas – novas perspectivas», DPEE, Vol. I, 1998, p. 463 e ss.

³⁰⁸ Vd. NUNO BRANDÃO, «O regime sancionatório das pessoas colectivas na revisão do Código Penal», DPEE, Vol. III, p. 461 e ss.

³⁰⁹ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, «Comentário Conimbricense...», p. 955.

As diferentes cadeias hierárquicas, os órgãos executivos e os órgãos deliberativos, as unidades autónomas, importam uma indeterminabilidade pessoal da responsabilidade penal entrando num «reino infernal a que alguns já chamaram *diabolica probatio*»³¹⁰, já que, neste campo resulta, assim, uma tendência para a «indeterminação dos agentes da infracção»³¹¹, tornando-se mais veemente o discurso sobre a responsabilidade penal das pessoas colectivas.

Para além disso, a «complementaridade de esforços, a maximização sinérgica, (...), a definição conjunta de finalidades, a escolha consensual ou maioritária dos meios mais adequados para se atingir aquelas finalidades»³¹² se evidencia como marca do desenvolvimento socioeconómico em vez da actuação singular, potenciando uma actuação concertada e especializada e, por isso, com maior potenciação de risco para os bens jurídicos supra-individuais.

O próprio desenvolvimento da ficção jurídica que é a pessoa colectiva constitui uma forma de assumir a intervenção humana na vida económica, concertada, especializada e estruturada, distanciando-se da índole individual de cada um para se aproximar do conjunto.

A actuação na vida económica é potenciada pela actuação concertada dos agentes, tornando-se a empresa o centro nevrálgico das operações económicas.

Não pode deixar de se sentir a dificuldade dogmática para erigir a responsabilidade penal das pessoas colectivas³¹³, mormente a incapacidade de agir ou a insusceptibilidade de um juízo de culpa e de pena. Mas, a realidade é inequívoca e incontornável, sendo que não pode deixar de se reconhecer que, nomeadamente, ao nível dos crimes económicos³¹⁴, proliferam actividades delituosas, com maior risco associado, através da organização colectiva de pessoas e meios, de onde resulta o maior risco da lesão de bens jurídicos, atendendo à organização especializada, com maior manifestação, por regra, de poder económico, mormente no fenómeno de criminalidade organizada.

Perante esta nova realidade, em que o crime económico é caracterizado pelos grandes danos que se reflectem, também, no plano social e até político, que levou a uma

³¹⁰ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», p. 53.

³¹¹ Idem, p. 53.

³¹² Idem, p. 45.

³¹³ Vd. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Derecho Penal Económico, p. 230 e ss.

³¹⁴ ANABELA RODRIGUES, Comentário Conimbricense, p. 954 referindo-se aos crimes ambientais.

relativização do paradigma iluminista, com o escopo de responder às novas ameaças potenciadas pelas pessoas colectivas.

As «exigências pragmáticas de política criminal que, segundo certo entendimento, deveriam estar à frente de preconceitos filosóficos, punham a descoberto a insuficiência da punição do órgão ou do representante da pessoa colectiva»³¹⁵, atendendo, nomeadamente à complexa rede de distribuição de tarefas e à facilidade de recurso a um bode expiatório, o que culminaria, não raras vezes, na impunidade dos comportamentos delituosos.

A mera consideração da responsabilidade pessoal levaria a que a intervenção penal se perdesse no «emaranhado complexíssimo dos nexos de responsabilidade interna que faziam com que nada se conseguisse provar»³¹⁶.

Sem sucumbir a qualquer dogma e constatando a nova forma de criminalidade potenciada pelas pessoas colectivas, Figueiredo Dias não nega a possibilidade de uma responsabilidade penal das pessoas colectivas. Efectivamente constata-se a definição conceptual enraizada numa natureza individual do agente mas, «na acção, como na culpa, tem-se em vista em ser-livre, como centro ético-social de imputação jurídico penal», acrescentando que, «as organizações humano-sociais são, como o próprio homem individual, obras de liberdade ou realizações do ser-livre»³¹⁷. Por outro lado, no que às penas tange, haverá o direito penal de optar por outras penas, atenta a característica do específicas do agente³¹⁸, não se mostrando qualquer entrave, já que no campo do direito penal secundário proliferam sanções alternativas às penas clássicas³¹⁹.

O mesmo caminho é trilhado por Faria Costa³²⁰. O Professor de Coimbra entende a responsabilidade penal da própria empresa³²¹, defendendo o mesmo princípio de

³¹⁵ MARIA JOÃO ANTUNES, «A responsabilidade criminal das pessoas colectivas entre o direito penal tradicional e o novo direito penal», DPEE, Vol. III, p. 458.

³¹⁶ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», p. 47.

³¹⁷ FIGUEIREDO DIAS, «Para uma dogmática...», n.º 3720, p. 73. Também “Sobre o papel do direito penal na protecção do ambiente”, in Revista de Direito e de Estudos Sociais, Ano IV, n.º 1, Janeiro-Julho, 1983.

³¹⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, Direito Penal Português, I, p. 95.

³¹⁹ Como, exemplificativamente, a exclusão de participação em certos concursos, proibição do exercício de certa actividade.

³²⁰ JOSÉ DE FARIA COSTA, «A responsabilidade jurídico-penal da empresa e dos seus órgãos (uma reflexão sobre a alteridade nas pessoas colectivas à luz do direito penal)», in Revista Portuguesa de Direito Criminal, ano 2, n.º 4, p. 537 e ss.

³²¹ Sendo que, para além do que se referiu, numa estrutura organizada, hierarquizada, pode apresentar-se tarefa difícil identificar a ou as pessoas singulares actuantes na sociedade sobre as quais recaia censura penal e, para além disso, corre-se o risco de não conseguir o poder punitivo chegar a todos quanto deveriam ser censurados.

punibilidade dos entes colectivos³²², *per si*, como os principais agentes das infracções tributárias, pelo que se assume como inegável, o que assumimos, que não se pode apostolar uma “irresponsabilidade das pessoas colectivas”³²³.

Assim, reconhecendo-se, apesar da necessidade de apuro dogmático, a capacidade de acção, culpa e punibilidade³²⁴ das pessoas colectivas, como agentes do crime, enquanto tal, e potenciadores de novos riscos e ameaças a bens jurídicos, sendo, por tudo isso, essencial a responsabilidade penal destes entes.

3. DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GESTORES POR MULTAS E COIMAS APLICADAS À PESSOA COLECTIVA

3.1. PERSPECTIVA LEGAL

No âmbito do RGIT, sendo aplicável à pessoa colectiva qualquer multa ou coima, pela prática de um crime tributário, estabelece o art. 8.º do aludido diploma, a responsabilidade subsidiária pelo pagamento das sanções aplicadas à pessoa colectiva, por outrem, que não é agente da infracção penal ou contra-ordenacional, ou seja, a multa ou coima, cujo pagamento seja omitido pelo agente do crime, *in casu* a pessoa colectiva condenada, num mecanismo legal, torna-se, um terceiro, responsável pelo pagamento omitido.

Nos termos da classificação legal, como se extrai da epígrafe do art. 8.º do RGIT³²⁵, o mecanismo legal aqui previsto, imputa a terceiro a responsabilidade do pagamento de uma multa ou coima, aplicada a uma pessoa colectiva, e cujo pagamento foi omitido, tornando-se aquele responsável pelo seu pagamento, em substituição do agente. Para além disso ainda, também num efeito de conversão, legalmente previsto no aludido art. 8.º, a

³²² Para além das obras referidas do mesmo autor, FIGUEIREDO DIAS, «Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em Direito Penal Económico, in Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, CEJ, 1.ª ed., Coimbra, 1985, p. 27 e ss.

³²³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Para uma dogmática...», p. 69.

³²⁴ Quanto à punibilidade vd. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal, Parte Geral, II: As consequências jurídicas do crime», Aequitas/ Editorial Notícias, 1993, § 78. Também MÁRIO SEIXAS MEIRELES, «Pessoas colectivas e sanções criminais», p. 66.

³²⁵ *Responsabilidade Civil pelas Multas e Coimas*.

responsabilidade deste terceiro, repete-se, para pagamento do valor correspondente a uma multa ou coima a que uma pessoa colectiva foi condenada, tem natureza «civil», concretamente, e acrescentamos nós, uma responsabilidade civil delitual³²⁶.

Assim, sendo, na técnica de classificação normativa, é civil a natureza da responsabilidade subsidiária do terceiro que se substituirá ao pagamento da multa ou coima aplicada à pessoa colectiva, o que imporá que se verifiquem, assim, os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos, nos termos do n.º 1 do art. 483.º do Código Civil^{327 328}, ou seja, é necessário que se verifiquem, para o terceiro chamado a substituir a pessoa colectiva no pagamento da multa ou coima a que esta foi condenada, a prática de um facto, ou de uma omissão nos casos em que haja dever de actuar, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade entre o facto e o dano, sendo «evidente que para a responsabilização do administrador é necessário que a sentença dê por verificados os pressupostos da responsabilidade e a respectiva condenação»³²⁹.

No âmbito da responsabilidade, de terceiros, pelo pagamento do valor das multas ou coimas está subjacente, como se extrai das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT, a responsabilidade do gestor pela prática de um facto próprio que não se confunde com a omissão de pagamento da multa ou da coima, sob pena de nunca poder ser considerado um responsável subsidiário mas sim solidário.

Estando, assim, subjacente, quanto ao primeiro requisito, a prática de factos ou omissões de deveres de actuação³³⁰, nomeadamente o dever vigilância por parte dos administradores ou gerentes que tornem insuficiente o património da sociedade para o pagamento das multas ou coimas, é, portanto, um «(...) *facto culposo causador do não*

³²⁶ JORGE LOPES SOUSA/ MANUEL SIMAS SANTOS, *ob. cit.*, p. 97. Sendo esta, para alguns Autores, a natureza jurídica da responsabilidade dos administradores no âmbito do art. 24.º da LGT, embora existam outras orientações na doutrina: a fiança legal e figura específica do direito tributário. Sobre as diversas orientações SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e Directores pelas dívidas tributárias das Sociedades*, pp. 145 e ss.

³²⁷ «Aquele que com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação»

³²⁸ JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Almedina, 2000, pp. 525 e ss.

³²⁹ GERMANO MARQUES DA SILVA, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, I, p. 95.

³³⁰ Chama-se a atenção que são subsumíveis no primeiro pressuposto da responsabilidade civil, da interpretação das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º, os factos praticados pelos gerentes ou administradores no período do exercício do seu cargo, bem como por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente, bem como por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

pagamento pelo ente colectivo da dívida que onerava o seu património, quer porque devido a culpa sua o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para o pagamento, quer porque também por culpa sua o pagamento não foi efectuado quando devia, tornando-se depois impossível»³³¹.

Já quanto à ilicitude do facto, enquanto manifestação da reprovação da conduta do agente³³², esta assume, nos termos do art. 8.º do RGIT, a segunda forma prevista no art. 483.º do CC, ou seja, a violação da lei, por parte do administrador ou gerente, que protege interesses alheios.

Sufraga-se este entendimento, uma vez que o que está em causa no aludido art. 8.º é a inobservância culposa de deveres de actuação e vigilância por parte do administrador ou gerente que, por esse facto, diminui o património social, frustrando assim, “um” direito de crédito do Estado³³³.

Situação em tudo semelhante à responsabilidade subsidiária tributária da Lei Geral Tributária³³⁴ – para quem configura esta responsabilidade como delitual³³⁵ - onde, também aqui, a ilicitude do facto decorre da violação de normas legais destinadas à protecção do credor tributário, cuja violação foi causa da insuficiência do património social para a satisfação daquele crédito, nos termos do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

Desta forma, no que à perspectiva legal tange, parece poder concluir-se que a forma de ilicitude subjacente à responsabilidade subsidiária do art.º 8.º do RGIT³³⁶ é a violação, por parte do administrador ou gerente, de disposições legais que protegem interesses alheios.

Assim, recolhendo elementos integradores da responsabilidade subsidiária nos termos da LGT³³⁷ – uma vez mais, para quem configure esta responsabilidade como delitual³³⁸ – haverá, como passo seguinte, de determinar a norma de protecção que tutele o

³³¹ GEMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009, p. 443.

³³² JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, ob. cit., pp. 530 e ss.

³³³ RUI BARREIRA, *A Responsabilidade dos Gestores das Sociedades por Dívidas Fiscais*, FISCO, n.º 16, 1990, p. 4

³³⁴ Arts. 24.º e 32.º da LGT; Art. 78.º do CSC.

³³⁵ Quanto às diversas posições v. CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e Directores pelas dívidas tributárias das Sociedades*.

³³⁶ Sobre os elementos objectivos do crime vd. RAUL SOARES DA VEIGA, *Elementos Objectivos do crime, ordem de ilicitude material e ordem de ilicitude formal*, Estudos Comemorativos do 150.º Aniversário do Tribunal da Boa-Hora, Ministério da Justiça, 1995.

³³⁷ Arts. 24.º e 32.º da LGT; Art. 78.º do CSC.

³³⁸ Quanto às diversas posições vd. CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e Directores pelas dívidas tributárias das Sociedades*.

interesse, creditício, do Estado em receber o montante pecuniário da multa penal, que foi omitido pelo descrito facto próprio imputável ao administrador ou gerente para, desta forma, preencher o requisito da ilicitude.

Outra especificidade, neste âmbito, resulta do requisito dano.

Haverá de determinar qual o dano do Estado que, do facto próprio do gestor, culminou na omissão de pagamento de uma multa.

Parece, desde logo, que a existir qualquer dano decorrente do facto de o património da sociedade ser insuficiente para a satisfação da dívida ao credor³³⁹, será este um dano indirecto.

Desta forma, da técnica legislativa utilizada para a “configuração” da responsabilidade subsidiária que do art. 8.º do RGIT decorre, como uma responsabilidade civil delitual, verificados os pressupostos do art. 483.º do CC, será, nesta perspectiva legal ou legalista, o administrador ou gerente responsável pelo pagamento do valor correspondente à multa ou coima aplicadas à pessoa colectiva.

3.2. PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

No passado dia 12 de Março de 2009, com o n.º 129/2009, o Tribunal Constitucional, decidiu³⁴⁰:

«a) não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação; (...)».

Do teor do acórdão, e no que à responsabilidade subsidiária que do normativo resulta³⁴¹, parece evidente que a posição assumida pelo Tribunal Constitucional teve como

³³⁹ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, ob. cit., pp. 67 e 68.

³⁴⁰ Acórdão 129/2009 de 12 de Março, <http://www.tribunalconstitucional.pt>, com acesso a 15 de Abril de 2009.

³⁴¹ GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, ob. cit., pp. 401 e ss, que chama ainda a atenção para o preceituado no n.º 6 do art. 8.º do RGIT, onde, segundo o seu entendimento, se chega ao ponto

pressuposto a, permita-se, a aceitação da natureza “civil” da responsabilidade prevista no art. 8.º do RGIT – transcrevendo:

«O que a norma (...) prevê é uma forma de responsabilidade civil, que recai sobre administradores e gerentes, relativamente a multas ou coimas em que tenha sido condenada a sociedade ou pessoa colectiva, cujo pagamento lhes seja imputável ou resulte de insuficiência do património da devedora que lhes seja atribuída a título de culpa».

O Tribunal Constitucional defende, assim, que não existe qualquer forma de transmissão da responsabilidade penal³⁴² ou tão pouco de transmissão de responsabilidade contra-ordenacional, uma vez que «o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos gerentes e administradores, que resulta do facto culposos que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito durante o período de exercício do seu cargo».

Não estando em causa a mera transmissão de uma responsabilidade, «mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduziria o pagamento da multa ou coima que eram devidas».

Acrescenta ainda que «(...) a simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional (...)».

Desta forma, na doutrina do Tribunal Constitucional, é o facto autónomo do gerente ou administrador, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, determinante para a produção de um dano para a Administração Fiscal, que – na doutrina do acórdão em apreço – origina a responsabilidade civil do art. 8.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RGIT.

de consagrar a responsabilidade independentemente da responsabilidade que possa haver como agente de infracção.

³⁴² Em sentido contrário vd. J.J.GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007, p. 504.

Por isto, conclui o Tribunal Constitucional que, na previsão da norma do art. 8.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RGIT, não se verifica qualquer mecanismo de transmissibilidade da responsabilidade, não ocorrendo, por isso, qualquer violação do artigo 30.º, n.º 3 da CRP³⁴³.

Por outro lado, concluindo como concluiu, afasta também o Tribunal Constitucional, qualquer violação pela norma do art. 8.º, n.º 1 alíneas a) e b) do princípio da presunção de inocência³⁴⁴.

Cumpra apreciar a anotação ao art. 32.º, n.º 2 da CRP, Jorge Miranda e Rui Medeiros³⁴⁵ estipulam um aforamento ao princípio da presunção de inocência, no sentido de que «(...) o processo deve assegurar todas as necessárias garantias práticas de defesa do inocente (...)».

Com esta interpretação do aforamento constitucional, conclui o Tribunal que «(...) não estamos perante uma imputação a terceiro de uma infracção contra-ordenacional relativamente à qual este não tenha tido oportunidade de se defender, mas perante uma mera responsabilidade civil subsidiária que resulta de um facto ilícito e culposos que se não confunde com o facto típico a que corresponde a aplicação da coima».

Por tudo isto, e assumindo como sendo de natureza civil a responsabilidade subsidiária que das normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT, conclui o Tribunal Constitucional não julgar inconstitucional o aludido normativo.

³⁴³ Na realidade o Tribunal Constitucional põe em causa a aplicabilidade deste normativo constitucional à responsabilidade contra-ordenacional. Admitindo que, apesar, da “(...) doutrina e jurisprudência constitucionais irem no sentido da aplicação, no domínio contra-ordenacional, do essencial dos princípios e normas constitucionais em matéria penal, não deixa de se admitir (...), como faz o acórdão n.º 50/03 *apud* no referido acórdão n.º 129/2009, (...), a diferença dos princípios jurídico-constitucionais que regem a legislação penal, por um lado, e aqueles a que se submetem as contra-ordenações. Diferença esta, que cobra expressão designadamente, na natureza administrativa (e não judicial) da entidade que aplica as sanções contra-ordenacionais”. Neste sentido, o acórdão 158/92, publicado no DR, II série, de 2 de Setembro de 1992, *apud* no referido acórdão n.º 129/2009. Desta forma, “(...) não tem de implicar, seja por analogia ou identidade de razão – que não existe – a intransmissibilidade de uma acusação ou condenação por desrespeito de normas sem ressonância ética, de ordenação administrativa”.

No mesmo sentido o voto de vencido do acórdão do STA 1053/07 de 12 de Março de 2008, <http://www.dgsi.pt>, consultado a 06/02/2009, quanto ao art. 7.º-A, n.º 1 do RJFNA.

³⁴⁴ Vd. Anotação ao art. 32.º, n.º 2 da CRP, JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, Constituição da República Portuguesa Anotada, Tomo I, Coimbra Editora, 2005, p. 355, *apud* o mencionado acórdão 129/2009.

³⁴⁵ *Idem*.

3.3. PERSPECTIVA DO STA

Como teve oportunidade de se referir *supra*, as alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT constituem fonte de aceso debate.

Não obstante a doutrina agora sufragada pelo Tribunal Constitucional, o STA, apesar de se reconhecer vozes discordantes³⁴⁶, foi já julgando materialmente inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT.

Para o efeito apresenta duas grandes ordens de razões: por um lado, a violação dos princípios da intransmissibilidade das penas, e por outro lado, a violação da presunção de inocência, ambos consagrados nos arts. 30.º, n.º 3 e 32.º, n.º 2 da CRP.

3.4. ANÁLISE CRÍTICA

No percurso do rumo sufragado por Germano Marques da Silva, o TC toma como pressuposto que a responsabilidade subjacente ao art.º 8.º do RGIT é uma responsabilidade de natureza civil, como, aliás refere expressamente a epígrafe do artigo.

Está em causa, em suma, a responsabilidade civil dos administradores e gerentes «(...) por dívidas de terceiro, mas que não foi paga por culpa própria do administrador. A responsabilidade pelo não pagamento é atribuída a culpa do administrador e é porque foi por culpa sua que a multa não foi paga que o administrador responde por ela. É caso de responsabilidade por facto e culpa própria pelo pagamento de multa devida por terceiro»³⁴⁷.

O Professor conclui – seguido pelo TC – não haver qualquer inconstitucionalidade na responsabilização subsidiária dos gerentes e administradores, prevista no art. 8.º do RGIT, uma vez que está simplesmente em causa a responsabilidade civil, enfatiza-se a natureza, pelo pagamento do valor correspondente às multas e coimas aplicadas à pessoa colectiva e cujo pagamento foi omitido, frustrando-se, assim, um direito de crédito do Estado.

³⁴⁶ Vd. voto de vencido do acórdão do STA 1053/07 de 12 de Março de 2008, <http://www.dgsi.pt>, consultado a 06/02/2009, quanto ao art. 7.º-A, n.º 1 do RJFNA.

³⁴⁷ GERMANO MARQUES DA SILVA, «Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes...», pp. 438 e 439.

O Professor, afirma, assim, uma responsabilidade civil por substituição³⁴⁸, por facto e culpa própria do gestor, responsável, por isso, pelo pagamento da multa ou coima devida e cujo pagamento foi omitido pela pessoa colectiva³⁴⁹.

Concluindo, assim, que «a responsabilidade civil pelo pagamento da multa penal nada tem a ver com os fins das penas criminais, porque a sua causa não é a prática do crime, mas a colocação culposa da sociedade numa situação de impossibilidade de cumprimento de uma obrigação tributária»³⁵⁰.

Da análise da perspectiva constitucional resultam evidentes problemas que parecem culminar em verdadeiros conflitos dogmáticos, dificilmente ultrapassáveis.

De facto, nas palavras de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos «(...) mesmo alicerçando na responsabilidade civil por factos ilícitos a responsabilização dos responsáveis subsidiários e solidários aqui prevista e mesmo sendo ela dependente de actos próprios destes ou omissão de deveres de controle ou vigilância, é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem a está a cumprir, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas»³⁵¹.

Apesar de etiquetada por civil a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes prevista no art. 8.º do RGIT^{352 353 354}, o que está em causa é a imposição da obrigação de cumprimento de sanções pecuniárias, mas de natureza penal.

Natureza penal esta que não parece ser “alterável” por mera técnica de classificação legal, levando Autores³⁵⁵ a apelidar esta técnica legislativa como sendo a «consagração legal e positivada da burla ou fraude de etiquetas»³⁵⁶.

³⁴⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, «Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes...», pp. 438 e 439.

³⁴⁹ *Idem.*

³⁵⁰ *Idem.*, p. 443.

³⁵¹ JORGE LOPES DE SOUSA/ MANUEL SIMAS SANTOS, ob. cit., p. 97.

³⁵² Sobre o bem jurídico protegido pela normal fiscal, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Sobre o Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III, Coimbra Editora, 2009, pp. 293 e ss.

³⁵³ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico*, CEJ, Coimbra, 1985, sobre o conceito de bem jurídico, p. 71 e ss.

³⁵⁴ Sobre bem jurídico CRISTINA LÍBANO MONTEIRO, *O Crime de Ofensa à Reputação Económica – Considerações em torno da área de protecção da norma*, Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra Editora, 2003, pp. 1139 e ss.

³⁵⁵ GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos, *À volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob e forma comercial*, Almedina, 2004, p. 404.

³⁵⁶ *Idem.*

Tenta-se atribuir, sem aparente sucesso na nossa perspectiva, com a classificação legal, a natureza civil à responsabilidade que aqui apreciamos, *in extremis*, um crédito de direito civil, o que não se afigura admissível.

A aplicação de uma pena, nomeadamente de uma pena de multa, não visa, por qualquer forma, a constituição de um direito de crédito devido ao Estado e que, por facto próprio do gerente ou administrador, deixou aquele de embolsar, ficando lesado no seu património.

Já que a pena de multa não é uma fonte de arrecadação de receitas³⁵⁷, assume, isso sim, atenta a natureza penal, uma finalidade exclusivamente preventiva, seja de prevenção geral ou especial³⁵⁸, assumindo, de acordo com a fórmula de Günter Jakobs uma «finalidade primária (...) que reside na estabilização contrafáctica das expectativas comunitárias na validade da norma violada»³⁵⁹.

Nas palavras de Figueiredo Dias a pena «só pode ser tomada como instrumento privilegiado da política criminal quando surja não apenas no seu enquadramento legal, mas também no conceito social formado à luz da sua aplicação, como autêntica pena criminal, antes que como mero direito de crédito do Estado – ainda que de natureza publicística – contra o condenado»³⁶⁰.

Com este fim em vista é que a aplicação da pena de multa dá consagração legal ao imperativo constitucional da necessidade para a restrição de direitos fundamentais previsto no art. 18.º, n.º 2 da CRP.

Por isso, apesar de ter subjacente um valor pecuniário, a pena de multa não configura, por qualquer forma, um direito de crédito devido ao Estado, dificilmente se podendo admitir qualquer metamorfose da natureza da pena, ainda que legalmente prevista.

Para além disso, noutra perspectiva, acrescenta-se que, não sendo estes fins penais alcançados, impondo a terceiro o pagamento da multa, acaba por se violar o aludido princípio da necessidade – e que constitui obrigação do Estado prosseguir – seguindo a

³⁵⁷ Sobre a aplicação das penas em Direito Penal Económico JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o sentimento e a aplicação das penas em Direito Penal Económico* Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, CEJ, Coimbra, 1985, pp. 27 e ss.

³⁵⁸ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, a doutrina geral do crime*, Tomo I, Coimbra, 2007, pp. 78 e ss.

³⁵⁹ *Idem*, p. 80.

³⁶⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, Parte Geral II, As Consequências Jurídicas do Crime*, 1993, Notícias Editorial, pp. 114 e ss.

doutrina do Tribunal Constitucional, se a sanção não for cumprida por quem é o infractor, mas sim por um terceiro, «(...) usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima coactivamente está a cumprir a sanção»³⁶¹.

O que não deixa de ser verdade, ou seja, quem cumpre a pena é um terceiro, e tanto assim é que, com o pagamento do valor da multa ou coima por parte do administrador ou gerente, se extingue a pena de multa ou coima para o infractor, extinguindo-se o procedimento penal.

Assim, segundo a nossa perspectiva, arditosamente “transforma” o art. 8.º do RGIT uma pena de multa num direito de crédito, a favor do Estado, impondo a sua satisfação a um terceiro, preterindo os fins das penas.

Desta forma, efectivamente quem cumpre a pena ou a coima – agora apelidada de direito de crédito – é um terceiro, que não o infractor, o que consubstancia uma violação ao art. 30.º, n.º 3 da CRP, onde se consagra o princípio da pessoalidade e intransmissibilidade da responsabilidade criminal³⁶², no sentido de a pena de multa ser pessoalíssima, e por ela não são responsáveis nem as forças da herança, nem terceiros a podem pagar³⁶³, o que, mantendo que o administrador ou gerente são responsáveis pelo pagamento a multa, aplicada como pena ao infractor, a coberto do art. 8.º do RGIT, mais não faz, aparentemente, do que praticar um crime de favorecimento pessoal³⁶⁴.

Desta forma, a aplicação de uma sanção a um terceiro – ainda que por via legal e numa técnica de etiquetagem – não satisfaz os fins que pena tem em vista que, de forma alguma parece confundir-se com um direito de crédito, preterindo os mais basilares princípios constitucionais no que a esta matéria tange.

Não sendo reposto o bem jurídico violado e deixando sem qualquer sanção o crime a que a pessoa colectiva ou sociedade foi condenada no processo penal, já que este acaba por se extinguir com aquele pagamento, ficando o crime sem pena.

Por tudo isto, afigura-se criticável a classificação da natureza da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores por multas e coimas aplicáveis à pessoa colectiva, como sendo de natureza civil.

³⁶¹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português, Parte Geral II, As Consequências Jurídicas do Crime*, p. 98.

³⁶² JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, ob cit., p. 336.

³⁶³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *As Consequências Jurídicas...*, ob. cit., p. 118.

³⁶⁴ Art. 367.º do CP.

Nesse pressuposto, parece, assim, estar irremediavelmente ferida de inconstitucionalidade material a responsabilidade subsidiária que para os gerentes e administradores resulta da aplicação das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 8.º do RGIT.

3.4.1. A catalogada natureza civil da responsabilidade do art. 8.º do RGIT

Ainda assim, admitindo que a responsabilidade subsidiária prevista no art. 8.º do RGIT tem natureza civil – tendo em vista unicamente a continuação da análise temática a que nos propusemos – a verdade é que nos deparamos com sérias dificuldades na verificação dos pressupostos do art. 483.º do CC, necessários para a imputação de responsabilidade civil ao gestor, concretamente ao nível da ilicitude e do dano.

Tarefa que agora nos cumpre empreender de seguida.

3.4.1.1. A ilicitude

Como já teve oportunidade de se aludir, é configurada, numa apelidada, o que sufragamos, técnica de etiquetagem, uma responsabilidade civil subsidiária no art. 8.º do RGIT, sendo esta delitual, por violação de disposições legais que protegem interesses alheios.

É assim necessário verificar, nesta forma de ilicitude, que à lesão dos interesses corresponda a violação de uma norma legal.

Neste ponto, cremos que ultrapassamos o obstáculo, aplicando o mesmo raciocínio interpretativo da responsabilidade tributária subsidiária prevista na LGT³⁶⁵ – para quem a configure como uma responsabilidade delitual -, ou seja, o acto ilícito do gestor, que seja nos termos do art. 8.º, n.º 1 do RGIT, susceptível de gerar responsabilidade decorrerá, nos termos do art. 78.º, n.º 1 do CSC, da inobservância de disposições legais destinadas à protecção dos credores, uma vez que no art.º 8.º do RGIT – pelo menos formalmente – o que estará em causa é a frustração de um direito de crédito, neste caso, devido ao Estado,

³⁶⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS/ BENJAMIM SILVA RODRIGUES/ JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Vislis, 2003, pp. 127 e ss.

por omissão de pagamento de uma multa ou coima aplicada no âmbito de processo-crime ou contra-ordenacional, respectivamente.

Encontramos, quanto a esta questão, diferentes posições³⁶⁶, que exemplificativamente apresentamos:

No pensamento de Lobo Xavier será possível discernir dois critérios de qualificação às disposições legais que visam a protecção de terceiros: «de um lado, as disposições legais que visam proteger os credores sociais; do outro, as que visam proteger os sócios, mas que, reflexa e complementarmente têm uma componente de protecção dos credores, Inclui, nas primeiras, as disposições de garantia do capital social e da sua realização integral e, nas segundas, as normas de promoção do bom funcionamento da sociedade»³⁶⁷.

Por seu turno, Ilídio Rodrigues não perfilha totalmente esta sistematização, considerando que, em relação às disposições que visam a realização e conservação do capital social, estas protegem directamente os credores sociais. Já quanto a outras normas, há que analisar caso a caso, pelo que, «não basta que a norma também aproveite ao credor social, antes sendo necessário que ela tenha em vista a sua protecção»³⁶⁸.

Por outro lado, João Soares da Silva considera necessário, a fim de proporcionar uma maior previsibilidade à apreciação do julgador, estabelecer critérios mais concretos na definição do comportamento devido pelo gestor³⁶⁹.

Assim, quanto a este requisito específico haverá de determinar a norma de protecção; norma esta que tutele o interesse do Estado em receber o montante pecuniário atribuído à multa penal ou à coima, e que foi omitido pelo descrito facto próprio culposo do administrador ou gerente, ainda que seja muito duvidoso que o Estado, na aplicação de uma multa, veja ou possa ver constituído a seu favor qualquer tipo de direito de crédito, parecendo tal posição, uma entorse aos próprios fins que a pena tem em vista.

Mas, ainda que se pudesse ultrapassar esta evidência, no âmbito da imputação de responsabilidade delitual assente na violação de normas de protecção, sempre seria necessário como requisito cumulativo, para além da identificação da norma, que³⁷⁰ a tutela

³⁶⁶ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais, A Culpa nas responsabilidades Civil e Tributária*, Almedina, 2009, pp. 67 e 68.

³⁶⁷ *Idem.*

³⁶⁸ *Idem.*

³⁶⁹ Vd. JOÃO SOARES DA SILVA, *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades: os Deveres gerais e os Princípios de Corporate Governance*, ROA, Ano 57 (1997), pp. 617 e ss.

³⁷⁰ *Idem.*

dos interesses privados esteja entre os fins da norma violada e não seja um mero reflexo da protecção dos interesses colectivos.

Ou seja, é necessário que o facto próprio do administrador ou gerente subsumível no art. 8.º do RGIT e que culminou na omissão de pagamento da multa constitua um dos fins da norma de protecção, fim este que ainda se busca de forma inglória.

Assumido que a pena de multa uma natureza exclusivamente preventiva e de tutela necessária dos bens jurídico-penais no caso em concreto³⁷¹, dificilmente pode a omissão de pagamento configurar um fim protegido por uma norma que vise directamente a protecção de um direito de crédito, devido por um terceiro que não o infractor.

Para além disso, como requisito desta forma de ilicitude, haverá de ser particular o interesse tutelado, desta forma, com toda a acuidade se questiona qual o interesse privado que foi lesado pelo administrador ou gerente, e que a norma de protecção tem em vista proteger.

Por fim, é ainda necessário que o alegado dano³⁷² se tenha registado no círculo de interesses privados que a lei visa tutelar, o que da mesma forma, não curamos identificar no âmbito da responsabilidade subsidiária que do aludido art. 8.º resulta.

Na verdade, não parece possível determinar o dano do Estado, por facto próprio do gestor, que levou à omissão de pagamento de uma multa, cujas finalidades, como já teve ensejo de se referir, não são a arrecadação de receitas, mas sim finalidades de prevenção geral e especial positivas.

Por tudo isto, afigura-se uma tarefa com obstáculos aparentemente inultrapassáveis, pelo menos para nós, a verificação dos requisitos da ilicitude na responsabilidade configurada pelo art. 8.º do RGIT, não parecendo, por esta forma de ilicitude, verificado o necessário pressuposto de responsabilidade civil delitual que ao art. 8.º do RGIT tange.

3.4.1.2. O dano

Por outro lado, além de ilícito e culposo, o facto haverá de ser danoso.

³⁷¹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais*, a doutrina geral do crime, Tomo I, Coimbra, 2007, pp. 78 e ss.

³⁷² *Idem.*

Há que determinar qual o dano, directo ou indirecto, que resultou para o Estado do facto próprio do gestor e que culminou na omissão de pagamento de uma multa que, apesar de apresentar um valor pecuniário, é, quanto à sua natureza, penal.

Chama-se a atenção para o facto de o valor pecuniário atribuído à multa poder não corresponder ao dano do lesado.

A determinação do valor da pena de multa não está na avaliação do eventual dano do lesado, mas sim na «necessidade que a multa seja legalmente conformada e concretamente aplicada em termos que permitam a plena realização, em cada caso concreto, das finalidades das penas, em particular da de prevenção geral positiva, limitada pela culpa do agente»³⁷³.

Note-se que, atendendo à manifesta vantagem da elasticidade da pena de multa, na determinação concreta daquela pena, sempre limitada à culpa do agente, tem o juiz que tramitar um procedimento³⁷⁴, sob pena de inconstitucionalidade por violação do princípio da culpa.

Não sendo, dessa forma, admissível a fixação de multa certa pela lei, sem que observe o juiz um procedimento que permita a sua adequação à gravidade do ilícito e ao limite da culpa, dentro dos limites máximos e mínimos da pena³⁷⁵, visando a reposição do bem jurídico violado.

O valor pecuniário atribuído à multa depende, assim, em cada caso concreto, da culpa do agente, tendo esta, no sistema punitivo, uma função que reside numa incondicional proibição do excesso, constituindo o seu limite inultrapassável³⁷⁶.

Efectivamente não esquecemos que o art. 13.º do RGIT manda que o julgador atenda ao prejuízo causado pelo crime na determinação da medida da pena, mas expressamente prevendo, como não podia deixar de ser, «(...) sempre que possível (...)».

Assim, ainda que atendendo à previsão do art. 13.º do RGIT, a interpretação que consideramos admissível é que a medida da pena tenha subjacente, em primeiro lugar os fins das penas, os factores que influenciam a sua determinação e devida fundamentação, adequada à gravidade do ilícito, tendo sempre como limite o grau de culpa do agente, atendendo, “sempre que possível” ao prejuízo do lesado.

³⁷³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *As Consequências Jurídicas...*, ob. cit., p. 119.

³⁷⁴ Sobre a pena de multa vd. JORGE DOS REIS BRAVO, *Direito Penal de Entes Colectivos, Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas*, Coimbra Editora, 2008, pp. 218 e ss.

³⁷⁵ Quanto a esta matéria art. 12.º, n.º 3 do RGIT.

³⁷⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, p. 82.

Mas não pode encarar-se a pena como um meio para ressarcir um prejuízo do sujeito activo da relação jurídico-tributária, já que esta indemnização integraria, *ab initio*, natureza de responsabilidade civil sendo o Estado a entidade credora e a pessoa colectiva o devedor.

Neste caso, o gestor seria o garante do pagamento da indemnização civil.

Não é esta a natureza da pena fiscal aplicada à pessoa colectiva, não é este o fim que se almeja com a sua aplicação, pelo que ela, em momento algum poderá configurar, directa ou subsidiariamente, uma indemnização por perdas e danos, característica das relações de direito privado.

Ainda que se atendesse à figura da reparação penal, enquanto sanção penal, para «satisfazer as necessidades de estabilização contrafáctica das expectativas comunitárias na vigência da norma violada»³⁷⁷, tal conformidade entre a pena e o prejuízo efectivo não resultariam, ou podiam não resultar, equivalentes.

Como Silva Sánchez ressalta, a reparação penal³⁷⁸ assume preocupações de ressocialização mais do que com qualquer pagamento de um crédito³⁷⁹ sendo, portanto diferente da indemnização civil.

Por tudo isto, não parece sequer admissível admitir que o valor pecuniário da multa coincida com o efectivo prejuízo do lesado.

Por maioria de razão, não parece poder concluir-se – como faz o TC no acórdão que supra analisámos – que ao valor da multa corresponde, nos termos da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano e que é coincidente com a receita que deixa a Fazenda Nacional de ver nos seus cofres³⁸⁰.

Mas podemos ir mais longe, ainda que se admitisse que ao valor da multa corresponde o efectivo dano do Estado, não se pode concluir que seria este o valor indemnizatório a pagar pelo gerente ou administrador.

Na realidade parece resultar do art.8.º do RGIT a pré-fixação do valor do dano, determinado pelo valor da multa, invertendo o *iter* lógico da responsabilidade civil delitual, em que este é o último requisito.

³⁷⁷ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal..., p. 78

³⁷⁸ «Sobre la relevância jurídico-penal de la realización de actos de ‘reparación’», in PJ, n.º 45, 3.ª época, 1997, p. 198.

³⁷⁹ De forma desenvolvida in MÁRIO MONTE, ob. cit. 407.

³⁸⁰ Acórdão n.º 129/2009 de 12 de Março.

E é efectivamente a jusante que este requisito se deve colocar na verificação dos pressupostos da responsabilidade civil, senão vejamos.

Nos termos do art. 494.º do CC «*Quando a responsabilidade se fundar em mera culpa, poderá a indemnização ser fixada, equitativamente, em montante inferior ao que corresponderia aos danos causados, desde que o grau de culpabilidade do agente, a situação económica deste e do lesado e as demais circunstâncias do facto o justifiquem*».

Assim, na determinação da culpa do administrador ou gerente pelo facto próprio que lhe é imputável, haverá que graduar a culpa daqueles na diminuição do património social que levou à frustração de um crédito para o Estado decorrente da omissão de pagamento de uma multa.

A graduação da culpa apresenta importante relevância prática, já que é um dos critérios, nos termos do art. 494.º do CC, para eventual fixação equitativa de um valor indemnizatório, quando o lesante actue com mera culpa.

Assim, nem sempre o valor indemnizatório, calculado nos termos da responsabilidade civil, corresponderá ao ressarcimento do efectivo dano do lesado.

Por tudo isto, a verdade é que também este requisito se afigura difícil de preencher no que ao art. 8.º do RGIT tange.

Face ao exposto, ainda que admitindo que a responsabilidade subsidiária que do art. 8.º do RGIT resulta tem natureza civil, afigura-se difícil a verificação de todos os pressupostos que do art. 483.º do CC resultam para desencadear a obrigação de indemnização.

4. CONCLUSÕES PARCIAIS

4.1. À responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas multas e coimas prevista no art. 8.º do RGIT foi atribuída, pelo menos formalmente, a natureza de responsabilidade civil, concretamente a responsabilidade civil delitual, por violação de normas legais destinadas à protecção do credor tributário, e cuja violação foi causa da insuficiência do património social para a satisfação daquele crédito.

O debate em torno do tema sempre foi, e é, aceso, e ganhou novo fôlego com o acórdão n.º 129/2009 do passado dia 12 de Março de 2009.

4.2. Apesar da, apelidada por alguns “(...) *consagração legal e positivada da burla ou fraude de etiquetas*”, não parece ser de natureza civil a responsabilidade subsidiária do art. 8.º do RGIT.

Já que não podem as penas assumir um carácter de direito de crédito que visam a arrecadação de receitas e, nessa esteira, *legitimar* o seu pagamento como um dever indemnizatório devido por terceiro, o que, no limite, constituiria, a coberto do art. 8.º do RGIT, um crime de favorecimento pessoal.

As penas assumem-se, isso sim, como tendo exclusivamente uma natureza preventiva, seja de prevenção geral ou especial, e visam a tutela necessária dos bens jurídico-penais no caso em concreto, nos termos do art. 40.º do CP, dando consagração legal ao imperativo constitucional previsto no art. 18.º, n.º 2 da CRP.

Não parecendo possível classificar como sendo de natureza civil a responsabilidade subsidiária por multas e coimas decorrente para os administradores e gerentes do art. 8.º do RGIT, esta norma apresenta-se ferida de inconstitucionalidade, violando o princípio da pessoalidade e intransmissibilidade da responsabilidade criminal e da presunção de inocência, previstos nos termos do art. 30.º, n.º 3 e 33.º, n.º 2 da CRP.

4.3. Mas, mesmo que se admita a natureza civil a responsabilidade subsidiária que do art. 8.º do RGIT resulta, deparamo-nos com sérias dificuldades na verificação dos pressupostos do art. 483.º do CC, concretamente ao nível da ilicitude do facto e do dano.

O acto ilícito do gestor deriva da inobservância de disposições legais destinadas à protecção dos credores.

Tendo a pena de multa uma natureza exclusivamente preventiva e visando a tutela necessária dos bens jurídico-penais no caso concreto, dificilmente pode a omissão de pagamento configurar um fim protegido por uma norma que vise a protecção de uma frustração de um direito de crédito, devido por um terceiro que não o agente, ainda que seja imputável àquele por um facto próprio culposos.

4.4. Na mesma linha de orientação, não se afigura possível determinar que o eventual dano do Estado na omissão de pagamento de uma multa se tenha registado no círculo de interesses privados que a lei visa tutelar.

Em abono da verdade, o próprio dano se afigura como um requisito difícil de preencher, já que o valor pecuniário atribuído à multa tem subjacente o grau de ilicitude e de culpa – sendo esta, o seu limite inultrapassável – atendendo-se ao prejuízo causado, nos termos do art. 13.º do RGIT, nos casos em que seja possível.

Assim, não parece que do valor pecuniário da multa se possa concluir que corresponde ao dano do Estado que aos administradores e gerentes cumpre ressarcir.

Por outro lado, do art.8.º do RGIT parece resultar a pré-fixação do valor do dano, determinado pelo valor da multa, invertendo o *iter* lógico da responsabilidade civil delitual, em que este é o último requisito.

Mas, nos termos do art. 494.º do CC, nem sempre o valor indemnizatório corresponderá ao ressarcimento do efectivo dano do lesado.

4.5. Desta forma, ainda que se admita como civil a natureza da responsabilidade subsidiária do art. 8.º do RGIT, abonando a favor da doutrina sufragada pelo Tribunal Constitucional, não pode deixar de se apreciar criticamente esta tentativa de conciliar dogmáticas, num esforço, aparentemente, inglório.

CAPÍTULO VI

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E AS NORMAS PENAIS EM BRANCO, A
TUTELA DO PERIGO E OUTRAS PARTICULARIDADES DO DIREITO PENAL
TRIBUTÁRIO**

1. INTRODUÇÃO

O princípio do Estado de Direito impõe que a protecção dos valores fundamentais «seja levada a cabo não apenas através do direito penal, mas também perante o direito penal»³⁸¹.

A protecção dos direitos fundamentais através do direito punitivo só será possível se forem erigidos limites ao poder discricionário e livre arbítrio do Estado, mantendo a intervenção penal sob um princípio de legalidade.

No âmbito do direito penal secundário, mormente no âmbito do direito penal tributário, como já tivemos oportunidade de o referir ao longo deste trabalho, encontram-se diversas particularidades quando comparado com o direito penal clássico, fruto, fundamentalmente das características da criminalidade associada aos delitos económicos e o seu carácter profundamente volátil e em constante mutação e adaptação que, como vimos, importa uma construção dogmática atenta a assunção dessas *exigências*.

Desde o fundamento político-criminal à concreta determinação do bem jurídico tutelado pelas normas fiscais, o campo do direito penal secundário, onde as infracções tributárias se inserem, apresentam características que reclamam uma adaptação dogmática para que possam dar resposta eficaz aos novos bens jurídicos que visa tutelar.

Assumindo, como fizemos, um elemento característico nesta matéria que foi a responsabilidade penal das pessoas colectivas – ainda que como referência ao tema em particular que nos propusemos a abordar – e à criminalidade associada aos delitos tributários, cumprirá agora analisar outras especificidades, mormente ao nível da pena.

Sem descurar a concreta sistematização do direito penal secundário.

³⁸¹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 177, nota 1, referindo-se a uma afirmação de ROXIN

2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A intervenção penal do Estado, assumindo que não há áreas de imposição constitucional de criminalização, no âmbito da protecção de direitos fundamentais está sujeito a um «*critério constitucional*»³⁸².

Com efeito, nos termos do n.º 2 do art. 18.º da CRP, «*a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos*».

Logo, o movimento do discurso da criminalização de um comportamento, ou omissão, só é constitucionalmente admissível quando tal conduta lesar, ou colocar em perigo, valores constitucionalmente consagrados³⁸³, ou seja, bem jurídicos com dignidade penal.

Para além disso, e nos termos do orientador preceito constitucional, é ainda necessário que a protecção dos bens jurídicos esteja carecida de tutela penal, ou seja, que a mesma protecção não seja possível através do recurso a outros ramos de direito e a mesma só se possa realizar com a aplicação de uma pena ou medida de segurança. Desta forma se fala na aplicação subsidiária do direito penal, como *ultima ratio*, «*pressuposto-dimensão do bem jurídico-penal se chama necessidade penal*»³⁸⁴.

Com o movimento de criminalização o legislador ordinário haverá de seguir a imposição constitucional do princípio da legalidade do qual decorre, no seu conteúdo essencial, que não pode haver crime, nem pena, sem lei prévia, escrita, estrita e certa³⁸⁵.

Consagrado no art. 29.º da CRP, e sendo uma pedra angular do Estado de Direito, a actividade punitiva do Estado submetida, o princípio da legalidade, prevê o seguinte:

«1. Ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a acção ou a omissão, nem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior.

2.(...)

³⁸² JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS «Constituição Portuguesa Anotada», Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 326.

³⁸³ De forma desenvolvida vd. *idem*.

³⁸⁴ *Idem*, p. 327.

³⁸⁵ De forma desenvolvida in FIGUEIREDO DIAS «Questões fundamentais...», p. 177 e ss.

3. Não podem ser aplicadas penas ou medidas de segurança que não estejam expressamente cominadas em lei anterior.

4. Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente a lei penal mais favorável ao arguido.

5. (...)

6. (...)»

O preceito constitucional da legalidade da intervenção penal constitui um dos mais elementares princípios do Estado de Direito, historicamente demonstrado, na preservação da dignidade da pessoa humana frente à tentação de exercício arbitrário do poder punitivo.

Abordaremos de seguida, sem curar da completude que a matéria exigiria, alguns dos afloramentos que, no âmbito do objecto do presente estudo, nos parecem mais relevantes.

Do n.º 1 do preceito constitucional transcrito resulta, desde logo, a fórmula *nullum crimen sine lege praevia*, sendo que a exigência de que a norma jurídica criminalizadora tem de constar de uma lei.

Assim, qualquer comportamento só pode ser penalmente censurável se o legislador, previamente, o qualificou como sendo crime.

Neste sentido, como Figueiredo Dias ressalva, «se tornou célebre a afirmação de v. Liszt segundo a qual a lei penal constitui a “magna Charta do criminoso”»³⁸⁶ é votado contra o legislador qualquer esquecimento ou deficiência de regulação penal e a «favor da liberdade»³⁸⁷.

Por outro lado, o princípio da legalidade impõe a fórmula *nulla poena sine lege*, não sendo aplicável qualquer sanção penal sem lei, nos termos do transcrito supra n.º 3 do art. 29.º da CRP.

A exigência de lei formal está prevista na Constituição, e estabelece o seguinte no art. 165.º, n.º 1 alínea c):

«É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

Definição dos crimes, penas, medidas de segurança e respectivos pressupostos».

³⁸⁶ «Questões fundamentais...», pp. 180 e 181

³⁸⁷ *Idem*, p. 180

Assim, só uma lei da Assembleia da República, ou por ela autorizada, pode definir os crimes, as penas, as medidas de segurança e os pressupostos, tanto no movimento de criminalização e agravação, como no sentido inverso, não tendo o governo competência concorrente com a AR para descriminalizar ou atenuar a responsabilidade criminal, nos termos da interpretação que sufragamos do TC³⁸⁸.

Esta garantia, formulada como *nullum crimen sine lege scripta*, serve para cumprir «a *ratio* de garantia política do cidadão face ao poder punitivo do estadual, sempre tem sido entendido que este poder cabe exclusivamente ao órgão político-legislativo por excelência, o Parlamento, que é a emanção directa da soberania do povo»³⁸⁹.

Por outro lado, resulta ainda do princípio da legalidade transcrito resulta a garantia *nullum crimen sine lege certa*, o que importa que, no plano da determinabilidade, o tipo de garantia importa a descrição de toda a matéria proibida.

Deste imperativo, resulta o princípio da tipicidade que, por um lado, impõe a determinabilidade do conteúdo da lei penal que terá que descrever da forma mais perceptível e mais pormenorizada a conduta qualificada como crime³⁹⁰.

Por outro lado, o «imperativo de reduzir ao mínimo possível o recurso a conceitos indeterminados»³⁹¹.

Nesta medida só a lei pode definir os pressupostos do crime e das penas a aplicar, especificando os factos que constituem o tipo legal de crime³⁹².

Do anunciado princípio da legalidade decorre, mormente, a reserva lei da AR, só podendo o Governo legislar mediante o competente instrumento de autorização³⁹³, proibindo-se regulamentos em matéria penal³⁹⁴.

E, de outro lado, o princípio da legalidade importa a formulação da legal com conteúdo autónomo e suficiente de forma a ser apreensível e controlável a sua aplicação, decorrendo, assim, deste princípio, a imposição de uma lei penal precisa, tornando

³⁸⁸ Ac. TC 173/85 de 9 de Outubro.

³⁸⁹ JORGE MIRANDA/ RUI MEDEIROS, ob. cit., p. 327

³⁹⁰ Sobre o conceito TERESA PIZARRO BELEZA, Direito Penal, Vol. I, 2.ª edição revista e actualizada, AAFDL, p. 326 e ss.

³⁹¹ *Idem*, p. 328.

³⁹² J.J. GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, «Constituição da República Portuguesa Anotada», Vol. I, 4.ª edição revista, 2007, Coimbra Editora, p. 493 e ss.

³⁹³ Vd. art. 165.º c) da CRP

³⁹⁴ J.J. GOMES CANOTILHO/ VITAL MOREIRA, *idem*, p. 494.

ilegítimas as definições insusceptíveis de delimitação, com proibição de recurso à analogia na definição do que é crime e, a determinação da pena que cabe a cada crime³⁹⁵.

Em crise ficam estes afloramentos do princípio da legalidade no âmbito das normas penais em branco que proliferam no direito penal secundário.

Desta matéria tratamos no ponto seguinte.

2.1. AS NORMAS PENAIS EM BRANCO

No âmbito do direito penal secundário é frequente, atendendo ao carácter mutável e inconstante, o recurso à técnica das normas penais em branco, evidenciando-se uma acessoriedade do direito penal ao direito administrativo ou, *in casu*, ao direito fiscal, por forma a que aquele consiga acompanhar a evolução dos nossos dias.

A razão parece encontrar-se no tratamento especial dos bens jurídicos, tornando-se necessária a remissão para áreas normativas diversas, sendo que, no âmbito do direito penal tributário a matéria pressupõe o recurso a uma série de conceitos próprios do direito tributário, normalmente enunciados em normas extra-penais.

Por outro lado, o direito penal tributário regula matéria caracteristicamente volátil e precária, pelo que esta instabilidade importa uma constante modificação normativa sendo que, com a técnica das normas penais em branco estas se tornam mais estáveis enquanto as normas que as complementam vão ser alteradas fruto da evolução económica, social e até política.

Nas chamadas normas penais em branco, que consta de lei formal, o legislador não descreve de forma completa os comportamentos aos quais aplica uma pena, mas cujo conteúdo é alcançável pela remissão para outras leis, regulamentos ou actos administrativos³⁹⁶.

O conceito de norma penal em branco não é pacífico^{397 398}.

Identificam-se aceções amplas e restritas do conceito.

³⁹⁵ J.J. GOMES CANOTILHO7 VITAL MOREIRA, *idem*, p. 495.

³⁹⁶ FIGUEIREDO DIAS «Questões fundamentais...», p. 185.

³⁹⁷ Vd. OLIVEIRA ASCENSÃO, «Direito Penal de Autor», p. 28 e ss.

³⁹⁸ Vd. JORGE MIRANDA e MIGUEL NUNO PEDROSA MACHADO, «Constitucionalidade da Protecção Penal dos Direitos de Autor e da Propriedade Industrial», p. 35 e ss.

Numa acepção ampla considera-se que «norma penal em branco, independentemente da forma como a mesma é integrada»³⁹⁹, incluindo remissões para outras disposições penais, bem como para normas extra-penais, de igual ou nível inferior.

Ou seja, identificam-se normas penais em branco sempre que esta remete para um ordenamento distinto do penal, seja uma lei formal, seja norma de valor inferior, mormente um regulamento⁴⁰⁰.

Numa noção mais restrita, como Taipa de Carvalho⁴⁰¹ perspectiva, haverá de considerar que a norma penal em branco só o é quando remete para normas de valor infra-penal, ou seja, quando a factualidade típica não constasse de uma lei ou de um decreto-lei autorizado.

Significa que, nesta acepção, só se poderá falar de norma penal em branco quando a determinação dos pressupostos for feita por norma de valor formal inferior; já não será norma penal em branco quando a mesma é integrada por outro preceito penal ou em lei distinta da penal, mas com a mesma dignidade formal⁴⁰².

Por sua vez, Teresa Beleza e Frederico Pinto consideram que «pode aceitar-se que uma norma penal em branco tem a particularidade de descrever de forma incompleta os pressupostos de punição de um crime (norma sancionadora), remetendo parte da sua concretização para outras fontes normativas (norma complementar ou integradora)⁴⁰³.

Acrescentando, ainda um critério distintivo entre as normas penais em branco e as normas de mera concretização de conceitos normativos contidos em normas sancionatórias⁴⁰⁴.

Neste último caso as normas complementares mais não fazem do que explicar os conceitos da norma sancionatória, sendo que, ao contrário das normas penais em branco, da norma complementar não resulta qualquer novo pressuposto.

Seguindo a linha de orientação destes Autores, o primeiro problema que a matéria suscita, diz respeito ao princípio da tipicidade, para além de a tornar imprecisa para o seu

³⁹⁹ TERESA BELEZA/ FREDERICO PINTO, *O erro sobre normas penais em branco...*, p. 31.

⁴⁰⁰ OLIVEIRA ASCENSÃO, «Direito Penal do Autor», p. 28 e ss.

⁴⁰¹ Ob. cit., p. 201 e 2020.

⁴⁰² JORGE MIRANDA e MIGUEL NUNO PEDROSA MACHADO, «Constitucionalidade da Protecção...», p. 35 e ss.

⁴⁰³ MIR PUIG, *Derecho Penal, Parte General*, 4.ª ed., PPU, Barcelona, 1996, pp. 33-34, apud idem, p. 32.

⁴⁰⁴ «O regime legal...», p. 33.

destinatário e, por outro lado, a competência exclusiva da Assembleia da República em matéria penal.

Assim, a propósito das normas penais em branco, colocam-se diversas questões ao nível constitucional⁴⁰⁵. O problema da constitucionalidade da norma penal em branco prende-se com o princípio da legalidade^{406 407} que, entre o mais, exige, como vimos, que a matéria criminal seja reservada à competência da Assembleia da República, ou do Governo, desde que munido do respectivo instrumento de autorização.

Mas, para além disso, noutra vertente garantística, o princípio da legalidade impõe que a norma penal seja certa, precisa, determinável para o intérprete da norma, permitindo, assim, almejar que os destinatários do comando penal possam apreender com clareza o seu conteúdo, por forma a garantir que os seus destinatários aprendam o conteúdo e alcance da norma, cumprindo, assim, a norma penal, um comando de segurança.

A matéria não deixa de levantar diversas posições.

Figueiredo Dias⁴⁰⁸ é da opinião que não se pode concluir, desde logo, pela inconstitucionalidade da norma, uma vez que a Constituição não exige que a conexão típica entre o facto e a pena se encontrem na mesma norma⁴⁰⁹, ou lei, sendo que a remissão para normas infra-penais, torna-as mais próximas dos destinatários.

Sendo que, para o Professor o que é característico na norma penal em branco é a sua «típica cisão entre a norma de comportamento (cujo conteúdo vai buscar-se a outras leis ou mesmo a ordenamentos não penais) e a ameaça penal»⁴¹⁰.

Mas, de facto, as normas penais em branco são muitas das vezes integradas por normas de um ordenamento extra-penal, nomeadamente administrativo, onde a matéria não importa uma competência, ainda que relativa, da Assembleia da República.

Tal questão suscita o problema de, no âmbito do direito penal, princípio da legalidade importa uma reserva relativa – art. 165.º c) da CRP – pelo que cabe à Assembleia da República, ou ao Governo desde que autorizado pela AR. Pelo que, se o a

⁴⁰⁵ Vd. MANUEL DA COSTA ANDRADE, «Constituição e Direito Penal», p. 199 e ss.

⁴⁰⁶ Vd. JORGE MIRANDA, «Os princípios constitucionais da legalidade e da aplicação da lei mais favorável em matéria criminal, p. 685 e ss.; também CASTANHEIRA NEVES, «O princípio da legalidade criminal (O seu problema jurídico e o seu critério dogmático)»; JORGE MIRANDA e MIGUEL NUNO PEDROSA MACHADO, «Constitucionalidade da Protecção Penal dos Direitos de Autor e da Propriedade Industrial», p. 17 e ss.

⁴⁰⁷ Vd. SOUSA E BRITO, «A Lei Penal na Constituição», p. 10 e ss.

⁴⁰⁸ «Para uma dogmática do direito penal secundário», p. 63.

⁴⁰⁹ Vd. EDUARDO CORREIA Nas Actas das Sessões da Comissão Revisora do Código Penal, Parte Geral, p. 33 e ss.

⁴¹⁰ «Para uma dogmática...», p. 63.

dúvida sobre a constitucionalidade das normas penais em branco⁴¹¹, mormente quando completadas por normativos com dignidade penal inferior.

Neste âmbito, Germano Marques da Silva⁴¹², aceitando a possibilidade de a norma penal ser completada, é da opinião que quando «o ou os elementos constitutivos faltosos na descrição da norma incriminadora depende de condicionalismo ainda não está estatuído»⁴¹³.

Acrescentando que a definição não pode ser feita por acto da administração, uma vez que o «princípio da reserva de lei implica que a definição ulterior dos elementos constitutivos da norma seja feita também por lei e a normal penal só terá validade quando o seja, isto é, quando esteja completa e com a necessária publicação no Diário da República da definição dos elementos em falta»⁴¹⁴.

Assim, o Professor⁴¹⁵, com especial relevância, chama a atenção para o facto de quando a norma complementar não se limita a integrar a normal penal em branco, mas a defini-la, se estará face a uma ofensa ao princípio da legalidade.

Assim, «O critério decisivo para aferir do respeito pelo princípio da legalidade (e da respectiva constitucionalidade da regulamentação) residirá sempre em saber se, apesar da indeterminação inevitável resultante da utilização destes elementos, *do conjunto da regulamentação típica* deriva ou não uma área e um fim de protecção da norma claramente determinados»^{416 417}, o que, em sentido contrário, imporá concluir que a norma complementar não poderá apresentar elementos que fixem a ilicitude, a norma sancionadora haverá de integrar o conteúdo da incriminação^{418 419}.

⁴¹¹ De forma desenvolvida in COSTA ANDRADE, «A nova lei contra a economia (Dec.-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro) à luz do conceito de “bem jurídico”», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, p. 199 e ss.

⁴¹² Sobre o princípio da legalidade vd. «Algumas notas sobre a consagração dos princípios da legalidade e da jurisdicionalidade na Constituição da República Portuguesa», p. 255 e ss.

⁴¹³ Direito Penal Português, Parte Geral, Vol. I, Verbo, p. 250. Cfr. MARIA FERNANDA PALMA, «Constituição e Direito Penal (Questões Inevitáveis)», p. 230.

⁴¹⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, «Direito Penal...», pp. 250 e 251, referindo-se ainda a MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, Lições de Direito Penal – Parte Geral, I, Lisboa, 1988, p. 12.

⁴¹⁵ *Idem.*

⁴¹⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 186.

⁴¹⁷ Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, «Teoria da Legislação Geral e Teoria da Legislação Penal», p. 844; Também OLIVEIRA ASCENSÃO, «Direito Penal do Autor», p. 27 e ss.

⁴¹⁸ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal, parte geral, 2004, p. 174.

⁴¹⁹ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, «El moderno derecho penal para una sociedade de riesgos», in PJ, 3.ª época, n.º 48, 1997 (IV), p. 299 e ss.

2.1.1. O regime do erro – referência

Faltando ao agente conhecimento sobre as circunstâncias que fundamentam o ilícito, o agravam ou atenuam ou desconhece aquela a proibição, coloca-se, com acuidade, um problema de erro.

Situação de erro esta que ganha particular relevância quando se trata de normas penais em branco⁴²⁰, já que o erro pode incidir sobre a norma penal em branco ou sobre a norma complementar.

Ainda que não seja possível fazê-lo de forma desenvolvida e com a profundidade que o tema merece, parece-nos de todo relevante chamar à colação alguns dos problemas que esta concreta temática coloca e para algumas das diferentes posições que se vêm assumindo quanto a esta questão⁴²¹.

No campo do direito penal secundário a relevância axiológica da conduta pode apresentar-se ténue, «sobretudo por força da estreita ligação das incriminações e dos seus termos a razões contingentes e mutáveis de política social»⁴²² sendo que, neste campo, deve considerar-se que o conhecimento da proibição é razoavelmente indispensável para que o agente fixe o desvalor da ilicitude.

Neste pressuposto, e ainda que a nossa apreciação seja dolorosamente redutora, Figueiredo Dias⁴²³ coloca o regime do erro nas normas penais em branco sob o regime de um erro intelectual, atendendo, sendo o caso, ao carácter precário e transitório que caracteriza a norma integradora⁴²⁴.

⁴²⁰ Faz-se especial referência a JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «O problema da consciência da ilicitude em Direito Penal», p. 385.

⁴²¹ Vd. RUI PATRÍCIO, «Erro sobre regras, legais, regulamentos ou técnicas nos crimes de perigo comum no actual direito português (um caso de infracção de regras de construção e algumas interrogações ao nosso sistema penal)», Lisboa, AAFDL, 2000, em que, referindo-se expressamente às normas dos arts. 5.º, n.º 2 e 6.º, n.º 1 do DL 155/95 e do art. 277.º, n.º 2 do CP, o Autor concebe que a conduta (encontrada nomeadamente nos arts. 5.º, n.º 2 e 6.º, n.º 1 do DL 155/95) é axiologicamente neutra, só passando a ser idóneas de valoração quando ligadas à proibição. «Assim, o conhecimento dos elementos da conduta, o conhecimento, por outras palavras do substrato fáctico e, porventura normativo, que suporta a valoração da ilicitude, não é, in casu, suficiente para aquela correcta orientação». Assim, conclui o Autor que no caso em particular que analisa, conclui estarmos «perante um engano de ciência, não de um engano de consciência, não chegando esta sequer a ser convocada (...) do art. 16.º, n.º 1, segunda parte do Código Penal, um erro sobre uma proibição cujo conhecimento é razoavelmente indispensável para que o agente possa tomar consciência da ilicitude do facto, erro esse que exclui o dolo», p. 466 e ss.

⁴²² FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 365.

⁴²³ «O problema da consciência da ilicitude em Direito Penal», p. 385.

⁴²⁴ Vd. TERESA BELEZA/ FREDERICO PINTO, ob. cit. p. 53 e ss.

Para Faria Costa⁴²⁵ a «importância do direito penal económico, enquanto região normativa fundamental do direito penal acessório, fez com que se tivesse de considerar que comportamentos penalmente relevantes sustentados tão-só em uma ideia *mala prohibita* só pudessem ser punidos quando o agente conhecesse a sua proibição»⁴²⁶.

Por sua vez, Anabela Miranda Rodrigues, «a propósito do crime de poluição»⁴²⁷ apresenta uma composição complexa, que cumpre apresentar.

Se o agente actua desconhecendo as disposições extra-penais, *i.e.*, se o agente ignorar os elementos da norma complementar, estaríamos ao nível do erro do art. 17.º do CP, ressalvada a possibilidade de desconhecimento censurável, nos termos do n.º 2 do mesmo art. 17.º.

Se, por seu turno, o erro se subsume nas circunstâncias de facto da norma complementar, devido a falta de informação ou esclarecimento do agente, a situação, então, ressalvada a punibilidade a título negligente, integrar-se-ia num erro do art. 16.º, n.º 1, 2.ª parte.

Para Teresa Beleza e Frederico Pinto⁴²⁸ o erro pode incidir em aspectos diferentes seguindo o regime do art. 16.º, n.º 1 ou art. 17.º, ambos do CP. Atendendo à clara exposição não resistimos a, de forma sucinta, expô-la.

Assim, tratando-se de um erro sobre aspectos da norma sancionadora, a solução será múltipla.

Por um lado, se se tratar de «um erro intelectual sobre uma proibição nova que prevê condutas axiologicamente neutras será aplicado o art. 16.º, n.º 1 *in fine* do Código Penal»⁴²⁹, ressalvada a punibilidade a título de negligência. Por outro lado, tratando-se de erro quanto à «valoração ou a proibição preveja uma conduta que não é axiologicamente neutra, aplica-se o regime do art. 17.º, condicionando-se a exclusão da responsabilidade à não censurabilidade do erro»⁴³⁰.

Por sua vez, verificando-se a tradução do erro sobre os factos ou elementos normativos da norma penal em branco, corresponderá a um erro intelectual do art. 16.º do CP.

⁴²⁵ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», p. 124 e ss.

⁴²⁶ *Idem*, p. 124.

⁴²⁷ P. 133 e ss. *apud idem*, p. 55.

⁴²⁸ Ob. cit., p. 57 e ss.

⁴²⁹ *Idem*, p. 57.

⁴³⁰ *Idem*.

De outro lado, os Autores analisam as situações de erro quando o mesmo recai sobre a norma complementar.

Neste caso, «quem ignora a *norma complementar* (da norma penal em branco) mas conhece a *norma sancionadora* (em branco) já possui elementos essenciais para formar a consciência da ilicitude»⁴³¹. Assim, esta situação será subsumível nos termos do art. 17.º do CP, ressalvando-se a eventual censura do desconhecimento da norma complementar.

Para as situações em que a norma penal em branco possa ser integrada por actos administrativos, defendem os Autores que a esta situação deverá ser aplicada o regime do art. 16.º, n.º 1 *in fine* «pois o conhecimento do acto condiciona em absoluto o conhecimento da proibição»⁴³².

Nos casos em que este conhecimento era exigível, a ignorância do agente deve ser tratada nos termos do art. 17.º do CP.

3. OS CRIMES DE PERIGO

Não podemos deixar de fazer referência expressa aos crimes de perigo⁴³³, uma vez que, é com o direito penal secundário que, de forma mais veemente, a tutela antecipada dos bens jurídicos se evidencia.

Mercê dos novos riscos globais associados à sociedade do risco, evidenciam-se ameaças, novas, que não se comparam com os riscos tradicionais, aos novos bens jurídicos descobertos⁴³⁴.

Assim, para a concretização do tipo os crimes de perigo, a conduta do agente consistirá numa actuação típica que potencia o perigo de lesão do bem jurídico, não exigem a efectiva lesão do bem jurídico tutelado pela norma, bastando, com a actuação típica do agente a mera colocação em perigo do bem jurídico, ou seja, a potencialidade de lesão do bem jurídico tutelado. Ao contrário ou por contraposição aos crimes de dano, em que se exige que da actuação do agente o bem jurídico seja efectivamente lesado.

⁴³¹ Vd. TERESA BELEZA/ FREDERICO PINTO, ob. cit., p. 58.

⁴³² *Idem*, p. 59.

⁴³³ Fazemos expressa referência à dissertação de Doutoramento de FARIA COSTA, «O Perigo em Direito Penal», Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

⁴³⁴ RICARDO MATA Y MARTÍN, Bienes jurídicos intermedios y Delitos de peligro», p. 48 e ss.

Há, neste âmbito, uma antecipação da tutela penal à possibilidade de lesão de um bem jurídico através do comportamento típico do agente que potencia o risco do mesmo.

Reconhecendo-se, nesta técnica, dúvidas quanto à estrutura dos tipos incriminadores e a sua possível, ou pelo menos, mais susceptível possibilidade de flexibilização.

Mas, a verdade, é que os crimes de dano, que se contrapõem aos crimes de perigo, pressupõe que se tenha verificado a efectiva lesão do bem jurídico, o que, numa situação, como a que apresentamos, de risco global, uma intervenção tardia do direito penal⁴³⁵.

Por sua vez, os crimes de perigo distinguem-se como crimes de perigo concreto ou de perigo abstracto ou presumido, sendo certo, que ainda se encontram subclassificações como sejam os crimes de perigo abstracto-concreto ou ainda os crimes de aptidão⁴³⁶.

Nos crimes de perigo concreto, para a realização do tipo exige, caso a caso, a verificação de um perigo real para o bem jurídico. O perigo faz parte do tipo, sendo necessário verificar em concreto a susceptibilidade de lesão do bem jurídico.

Mas esta construção põe em evidência a dificuldade da prova da causalidade entre a conduta e o perigo de lesão do bem jurídico.

Por sua vez, nos crimes de perigo abstracto, ao contrário dos crimes de perigo concreto, dispensa-se a verificação do perigo real que não se encontra no tipo, não carecendo, de se verificar em concreto o perigo que da acção típica do agente resulta, não fazendo este parte do tipo, sendo uma motivação do legislador que presume a potencialidade do perigo.

Aqui, são tipificados comportamentos «em nome da sua perigosidade típica para um bem jurídico»⁴³⁷, daqui resultando uma presunção de perigo, sendo a conduta punida independentemente de ter criado ou não um perigo efectivo para o bem jurídico.

Nos crimes de perigo abstracto-concreto, «o perigo abstracto não é só um critério interpretativo e de aplicação, mas deve também ser o momento referencial da culpa»⁴³⁸, como crimes de aptidão, ou de «conduta concretamente perigosa», «o perigo converte-se em parte integrante do tipo e não um mero motivo da incriminação, como sucede nos

⁴³⁵ Vd. FERNANDA PALMA, «Direito Penal do Ambiente», p. 443.

⁴³⁶ Vd. FARIA COSTA, «O perigo em direito penal»

⁴³⁷ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 309.

⁴³⁸ *Idem*, p. 310.

crimes de perigo abstracto. Por outro lado, porém, a realização típica destes crimes não exige a efectiva produção de um resultado de perigo concreto»⁴³⁹.

Neste caso, ainda que o perigo não faça parte do tipo, a demonstração da inexistência do perigo determina o não preenchimento do tipo. Ao contrário dos crimes de perigo abstracto a presunção de perigo é, neste caso, elidível⁴⁴⁰.

Apesar dos movimentos de alteração do corpo da norma do crime de fraude fiscal a verdade é que, ainda hoje, se encontra na doutrina forte divergência quanto à classificação do crime de fraude fiscal como um crime de perigo. Questão que, pela sua relevância, trataremos infra de forma autónoma.

Na realidade, a específica natureza dos bens jurídicos protegidos no âmbito do direito penal secundário faz compreender que se depare com específicas necessidades na protecção daqueles.

Ao nível do facto encontram-se diversas especificidades ao nível dos tipos-incriminadores.

Como ressalta Figueiredo Dias⁴⁴¹ o direito penal secundário constitui «um campo fértil de delitos de perigos abstracto, dada por um lado a natureza supra-individual dos bens jurídicos protegidos e, por outro lado, a vontade do legislador de criar para eles um «campo de protecção antecipada»⁴⁴²»⁴⁴³.

Colocando a questão da sua admissibilidade⁴⁴⁴, o Autor é da opinião que «os delitos de perigo abstracto são dogmaticamente aceitáveis – e jurídico-constitucionalmente inobjectáveis – se e na medida em que for neles respeitado o princípio da determinabilidade do tipo e afastada qualquer presunção de culpa»⁴⁴⁵.

4. A PENA

⁴³⁹ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 311.

⁴⁴⁰ Vd. FARIA COSTA, «O perigo...», p. 643.

⁴⁴¹ «Para uma dogmática...», p. 64 e ss.

⁴⁴² *Idem*, p. 65, nota 106.

⁴⁴³ *Idem*, p. 65.

⁴⁴⁴ Vd. RUI PEREIRA, «O dolo de perigo...».

⁴⁴⁵ *Idem*.

No âmbito do direito penal económico, nomeadamente no direito penal tributário, identificam-se particularidades que, quanto à aplicação das penas clássicas, se não identificam no direito penal de justiça.

Efectivamente, as características que vão enformando o direito penal tributário implicam que se edifica um conjunto de penas, para além da pena privativa de liberdade e pena de multa, sem que estas, porque de direito penal se trata, sejam excluídas do leque.

Numa primeira análise a imputação de censura penal a uma pessoa colectiva implica que se afaste desde logo a possibilidade de aplicação da pena privativa de liberdade, estando esta, como é evidente exclusivamente dotada para pessoas singulares.

Por outro lado, a pena de multa apresenta a vantagem de ser aplicável a pessoas singulares e colectivas, para além de se dar expressão à «convicção da superioridade político-criminal da pena de multa face à pena de prisão no tratamento da pequena e média criminalidade»⁴⁴⁶.

Mas, no que ao direito penal secundário tange, e pelas razões que já tivemos oportunidade de indicar, a aplicação da pena de multa pode apresentar alguns inconvenientes, ainda que se atente ao princípio pela preferência por penas não privativas de liberdade.

Por um lado, muitas vezes no âmbito do direito penal tributário, encontram-se agentes económicos, com largos recursos patrimoniais, para quem a aplicação de uma pena de multa se mostra aceitável face ao cálculo do risco, que já ponderaram e assumiram, não tendo a multa, nestes casos, um efeito de esforço que tem para aqueles com fracos recursos.

Sendo expreso, nas palavras supra transcritas do Professor, que a pena de multa se apresente preferível, excepcionando claramente a grande criminalidade, a verdade é que, ainda assim, a aplicação da pena de multa, pode apresentar alguns inconvenientes.

Isto precisamente chama a atenção Figueiredo Dias⁴⁴⁷. Já que, a pena pecuniária, pode assumir «peso desigual que apresenta para os pobres e para os ricos»⁴⁴⁸, tendo estes uma menor «sensibilidade à pena»⁴⁴⁹, já que no direito penal secundário, marcado pelos *white collar criminals* apresentam-se agentes com maior grau de escolaridade e pertencentes a franjas sociais mais elevadas e poderosas, muitas vezes inseridas em

⁴⁴⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal Português – As consequências jurídicas do crime», Notícias Editorial, 1993, p. 170, § 120.

⁴⁴⁷ *Idem*, p.121, § 129.

⁴⁴⁸ *Idem*.

⁴⁴⁹ *Idem*.

lobbies, com forte influência ao nível económico e também político, em que, efectivamente, para estes, a pena de multa, se apresenta com fraco efeito estigmatizante e sem o esforço que a prevenção penal reclamaria, referindo-se, na senda de A. Morris, à existência de «*criminals of the upperworld*»⁴⁵⁰, com privilegiada imunidade em relação aos *blue collars*, sendo este, na esteira de Sutherland⁴⁵¹ um dos traços característicos do conceito do *white-collar crime*.

Matéria a que foi especialmente sensível, no âmbito do direito penal secundário, em geral, e que o DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro, no seu preâmbulo, se sensibilizou assumindo que «o delinquente contra a economia é particularmente sensível à ameaça da pena privativa da liberdade e, em contrapartida, indiferente às penas pecuniárias, já que ao assumir os comportamentos criminosos conta com uma margem de risco em que inclui os custos eventuais da sujeição a sanções deste último tipo», «daí que pena curta de prisão, com efeito estigmatizante, seja a que proporciona o efeito dissuasor e complexo a que toda a pena criminal aspira»⁴⁵².

Por outro lado, a publicidade da infracção, também constitui marca do direito penal económico, «sempre que tal for justo e adequado»⁴⁵³ a propugnar um «efeito legalmente controlado da estigmatização»⁴⁵⁴.

4.1. A REPARAÇÃO PENAL

A reparação por perdas e danos em processo penal⁴⁵⁵ constitui, neste momento, a pedra de toque do nosso trabalho, mormente, a análise da possível construção de uma terceira via sancionatória do direito penal, ao lado das penas e medidas de segurança, colocando-se em relevo a possibilidade, nesta matéria, de assumir a interrogação da reparação do dano como um terceira espécie de sanção criminal.

⁴⁵⁰ CLÁUDIA MARIA CRUZ SANTOS, «O crime de colarinho branco (Da origem do conceito e a sua relevância criminológica à questão da desigualdade na Administração da Justiça Penal)», Boletim da Faculdade de Direito, *Stvdia Iuridica*, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 40.

⁴⁵¹ Cfr. op. cit.

⁴⁵² JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», p. 93.

⁴⁵³ *Idem*, p. 95.

⁴⁵⁴ *Idem, ibidem*.

⁴⁵⁵ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Sobre a reparação de perdas e danos arbitrada em processo penal», separata do Vol. XVI do Suplemento ao BFDUC – Estudos «In Memoriam» do Prof. Beleza dos Santos, Coimbra, 1963.

Neste campo a «sanção (penal) reparatória»⁴⁵⁶ que surgiria «de arbitramento officioso portanto, e teria critérios de medida que não se confundiriam necessariamente com os critérios jurídico-civis, antes seriam de natureza predominantemente penal, fruto da específica função político-criminal que a um tal instituto era atribuído: a de colaborar na realização das finalidades das próprias sanções penais de cariz correctivo»⁴⁵⁷.

Esta via ganha particular relevância ao nível do direito penal secundário, mormente no RGIT nos seus arts. 14.º e 22.º, quanto, respectivamente à suspensão da execução da pena de prisão e dispensa ou atenuação especial da pena, quando o agente efectue o pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais.

As especificidades do direito penal secundário, que aqui encabeçamos com o direito penal tributário importam que se coloque a nuance também nos fins das penas fiscais⁴⁵⁸, próximo do direito penal de justiça, numa «autonomia relativa»⁴⁵⁹, já que são as mesmas as penas principais e os fins que servem «as especificidades a existir corresponderão às especificidades da própria ordem legal de valores que se quer proteger»⁴⁶⁰.

Nessa esteira, no âmbito da intervenção do direito penal secundário, colocam-se as concretas especificidades da temática, que influem, também, ao nível da sanção e se essa via é a reparação penal⁴⁶¹.

Como Mário Monte chama a atenção a reparação penal não se confunde com a indemnização civil. Aquela enquadra-se no âmbito do direito penal e, como almejando ser uma via sancionatória penal, haverá de alcançar os fins da pena e os «fins de pacificação requeridos e relaciona-se mais com o autor e com a norma (e nesta medida com a comunidade) que com a vítima, ou seja, liga-se mais com a ressocialização e com a prevenção de integração que com a indemnização, mais com a reintegração da norma violada que com o pagamento de certa obrigação»⁴⁶².

Encontram-se diversas propostas de modelos quanto à reparação penal⁴⁶³. Por um lado um modelo minimalista faz coincidir a reparação penal à reparação civil, não dotando aquela de qualquer autonomia.

⁴⁵⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 77, § 64, referindo-se a FERRI.

⁴⁵⁷ *Idem*, p. 78.

⁴⁵⁸ MANUEL CORTES ROSA, «Natureza jurídica das penas fiscais», DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 1 e ss.

⁴⁵⁹ *Idem*, Vol. II, p. 489.

⁴⁶⁰ *Idem*.

⁴⁶¹ De forma desenvolvida in FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», pp. 78 e 79.

⁴⁶² MÁRIO MONTE, ob. cit., p. 407 referindo-se a SILVA SANCHÉZ.

⁴⁶³ MÁRIO MONTE, «Da reparação penal como consequência jurídica autónoma do crime», in *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 136 e ss.

Um modelo autonomista assenta na perspectiva que a reparação penal constitui uma «terceira via», funcionando como alternativa às penas clássicas, assumindo a reparação penal um «carácter punitivo para, satisfazendo o interesse meramente civil, não deixar de atender ao interesse penal»⁴⁶⁴.

Noutra concepção, a reparação penal assenta na ideia de que constitui uma verdadeira pena.

Apesar das diversas propostas, e de, qualquer uma delas apresentar perspectivas críticas, são 3 os principais argumentos apresentados por Figueiredo Dias⁴⁶⁵ em abono da reparação penal.

Por um lado o interesse da vítima que, em muitos casos é «mais bem servido através da reparação do que através da aplicação da ao agente de uma pena privativa de liberdade ou uma pena pecuniária»⁴⁶⁶.

Por outro lado, «em muitos casos de pequena ou mesmo média criminalidade, a reparação pelo agente é bastante para satisfazer as necessidades de estabilização contrafáctica das expectativas comunitárias da vigência da norma violada, tornando-se desnecessárias quaisquer outras sanções penais»⁴⁶⁷, cumprindo-se assim a finalidade de prevenção geral positiva ou de integração.

Por fim, no que à prevenção especial positiva tange, mormente atendendo à resistência e insensibilidade que a pena, mormente de multa, implica para as camadas sociais mais abastadas, impor-se-ia um contacto do agente com a vítima e com as consequências do crime a que foi condenado.

Acresce ainda que, é comum colocar-se em evidência, no campo da neocriminalização, o risco da criação de um direito penal de função meramente simbólica, podendo encobrir uma tendência para ceder a impulsos de criminalização que não chegam a ter aplicabilidade prática, ou quando tenham, resultam problemas dogmáticos, revelando-se, também a este nível, que os agentes se tornem imunes ao poder coercivo, assumindo-o com falta de capacidade para dar solução no caso concreto.

Não significa isto um abandono da pena de prisão ou pena de multa, mas alcançar as finalidades da pena e a ressocialização realizando a percepção da receita num esforço

⁴⁶⁴ MÁRIO MONTE, «Da reparação penal como consequência jurídica autónoma...», p. 138.

⁴⁶⁵ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 78, § 65

⁴⁶⁶ *Idem.*

⁴⁶⁷ *Idem.*

reparador do agente permitindo, desta feita, e nesta acepção, a reparação penal permitiria que o Estado cobrasse e que com isso realizasse as finalidades públicas através da percepção de receitas⁴⁶⁸.

Sendo no Direito Penal tributário que a reparação penal se coloca com maior acuidade, constituindo um importante meio, como sanção específica, para o tipo de criminalidade que surge neste campo, com uma pena capaz de assegurar as finalidades da pena, atendendo ao interesse da vítima⁴⁶⁹.

Figueiredo Dias⁴⁷⁰ ressalta, assim, que a reparação satisfaz as expectativas da comunidade, sendo possível por esta via muitas vezes cumprir os fins das penas, reparar o dano e resolver a perturbação social⁴⁷¹, «restabelecendo o estado de paz social.

5. O CARÁCTER EMERGENTE E DINÂMICO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Do que tem sido referido ao longo deste trabalho, pelas suas características e especificidades, o direito penal secundário, mormente o direito penal tributário que com mais especialidade damos enfoque, apresenta-se marcadamente evolutivo, fruto do carácter profundamente mutável da economia e dos novos interesses, colectivos, que os riscos globais puserem a descoberto.

A identificação de bens jurídicos, de natureza acentuadamente colectiva, e a respectiva necessidade de tutela penal, puseram em evidência a emergência de novas realidades, até aqui estranhas ao direito penal, marcadamente fruto da evolução social e económica.

De modo geral, protege bens jurídicos de natureza económico-social, supra-individuais⁴⁷² ou sociais, que afectam interesses colectivos, muitas vezes em que o

⁴⁶⁸ MÁRIO MONTE, *Idem*, p. 408.

⁴⁶⁹ MARIA PAULA RIBEIRO DE FARIA, «A reparação punitiva - Uma “terceira via” na efectivação da responsabilidade penal?», in *Liber Discipulorum*, ..., p. 289.

⁴⁷⁰ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 79.

⁴⁷¹ ROXIN, «Tiene futuro...», p. 389.

⁴⁷² TIEDMANN, «Sistema económico y derecho penal económico en Alemania», trad. Por ARROYO ZAPATERO, in *DP*, 7-8-9, ano III, 1989, p. 107.

portador é o Estado⁴⁷³, ao contrário do direito penal clássico em que os bens jurídicos apresentam referência directa no indivíduo.

Tal realidade traduz que o direito penal secundário seja, ele também, novo e fruto da, constante, evolução da realidade económica, em constante evolução, e das novas formas de criminalidade e dos perigos que trás associadas, mormente atendendo a que a criminalidade económica, normalmente mais instruída e com mais poder, actuando à escala global.

Argumentos estes que já expendemos e que para além de caracterizarem o carácter emergente do direito penal secundário, implicam especificidades a que a dogmática penal carece de dar resposta.

Por outro lado, a profunda instabilidade a que as relações económicas ficam sujeitas, fruto da constante evolução das mesmas, impõe, de forma mais marcada que no direito penal de justiça, impõe, por um lado a necessidade de recurso a normas penais em branco e, por outro, que esta nova criminalidade seja objecto de leis especiais, fora do Código Penal, já se são marcadas pela torrente evolutiva da realidade que visam tutelar.

Por outro lado ainda, assumamos, os delitos fiscais, fruto de uma concepção de neo-criminalização, «conjuntural» e «pontual»⁴⁷⁴, dá-lhe uma composição heterogénea de normas, sendo «largamente falados e tipicizados, às vezes, sem grande rigor»⁴⁷⁵, quando, é possível assumir também que o legislador sucumbe à tentação de criminalização⁴⁷⁶ de condutas quando os «tipos de sanções não penais podem exercer uma função muito útil e proveitosa neste domínio»⁴⁷⁷, dando-se relevância ao pensamento de subsidiariedade do direito penal.

Desta forma, o direito penal secundário, «em grande medida um produto histórico do intervencionismo do Estado moderno na vida económica»⁴⁷⁸, apresenta características próprias.

Ao contrário do direito penal clássico, o direito penal secundário apresenta-se numa tendência evolutiva e, por isso, conjuntural, sendo certo que, quer para o direito penal de

⁴⁷³ GRACIA MARTÍNS, *Prolegómenos*, pp. 76 e ss.

⁴⁷⁴ EDUARDO CORREIA, «Notas críticas à penalização de actividades económicas», in *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico*, CEJ, 1.ª ed. Coimbra, 1985, p.14.

⁴⁷⁵ *Idem*, *ibidem*.

⁴⁷⁶ Ou a um movimento de hiper criminalização, vd. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «O movimento de descriminalização e o ilícito de mera ordenação social», in *DPEE*, Vol. I, 1998, p. 21.

⁴⁷⁷ EDUARDO CORREIA, «Notas críticas à penalização de actividades económicas», p. 14.

⁴⁷⁸ COSTA ANDRADE, «A nova lei dos crimes contra a economia...», p. 90.

justiça e para o direito penal secundário, o bem jurídico é mutável, «não faltando exemplos de bens jurídicos emergentes e de bens jurídicos evanescentes»⁴⁷⁹.

Mas, a verdade, é que dada a mutabilidade das novas normas incriminatórias, associadas a movimentos de neocriminalização, as mesmas não se repercutem no código penal, encontrando, isso sim, a sua sistematização maioritariamente em legislação extravagante, no âmbito do direito penal secundário.

Com isto a separação formal do direito penal tributário do direito penal clássico, em que uma «razão pode ser encontrada no facto de a ordenação dominal dos bens supra-individuais ser mais mutável do que a outra que cobre ou ilumina o direito penal patrimonial»⁴⁸⁰, mas, como chama a atenção Faria Costa «não haja ilusões, O facto de, não poucas vezes, a decisão de uma norma ou área incriminadora ir para o Código Penal ou para legislação penal avulsa não passa *exclusivamente* por critérios de racionalidade»⁴⁸¹.

6. CONCLUSÕES PARCIAIS

6.1. O princípio da legalidade da intervenção penal constitui um dos mais elementares princípios do Estado de Direito.

Que no seu afloramento *nullum crimen sine lege praevia* impõe que o comportamento só pode ser penalmente censurável se o legislador, previamente, o qualificou como sendo crime.

6.2. Noutro afloramento, o princípio da legalidade impõe a fórmula *nulla poena sine lege*.

Sendo só uma lei formalmente válida, da AR ou por ela autorizada, pode definir os crimes, as penas, as medidas de segurança e os pressupostos, tanto no movimento de criminalização e agravção, como no sentido inverso.

⁴⁷⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime. Parte Geral», Tomo I, 2.^a edição, Coimbra: Coimbra Editora, (2007), p. 121.

⁴⁸⁰ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito penal económico», p. 43.

⁴⁸¹ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito penal económico», p. 43, nota de rodapé 17.

6.3. Esta garantia, formulada como *nullum crimen sine lege scripta*, serve para cumprir uma função garantística do cidadão face ao poder punitivo estadual.

6.4. Outro corolário do princípio da legalidade transcrito resulta na garantia *nullum crimen sine lege certa*, importando determinabilidade o tipo de garantia importa a descrição de toda a matéria proibida.

6.5. Estes afloramentos parecem esbater-se no âmbito das normas penais em branco que proliferam no direito penal secundário, nomeadamente no âmbito do direito penal tributário, em que é comum encontrar reenvios para outras normas.

6.6. O primeiro problema que a matéria suscita, diz respeito ao princípio da tipicidade tornando o conteúdo impreciso para o seu destinatário.

Em segundo lugar, coloca-se o problema da competência exclusiva da Assembleia da República em matéria penal quando a norma complementar não tem a mesma dignidade formal.

6.7. Figueiredo Dias⁴⁸², entende que o que é característico na norma penal em branco é a sua «típica cisão entre a norma de comportamento (cujo conteúdo vai buscar-se a outras leis ou mesmo a ordenamentos não penais) e a ameaça penal»⁴⁸³, pelo que, não pode, sem mais concluir-se pela inconstitucionalidade.

6.8. «O critério decisivo para aferir do respeito pelo princípio da legalidade (e da respectiva constitucionalidade da regulamentação) residirá sempre em saber se, apesar da indeterminação inevitável resultante da utilização destes elementos, *do conjunto da regulamentação típica* deriva ou não uma área e um fim de protecção da norma claramente determinados»^{484 485}. Assim, norma complementar não poderá apresentar elementos que

⁴⁸² «Para uma dogmática do direito penal secundário», p. 63.

⁴⁸³ «Para uma dogmática...», p. 63.

⁴⁸⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 186.

⁴⁸⁵ Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, «Teoria da Legislação Geral e Teoria da Legislação Penal», p. 844; Também OLIVEIRA ASCENSÃO, «Direito Penal do Autor», p. 27 e ss.

fixem a ilicitude, a norma sancionadora haverá de integrar o conteúdo da incriminação⁴⁸⁶
487.

6.9. Um problema que com acuidade se coloca no âmbito das normas penais em branco diz respeito ao erro⁴⁸⁸, já que este pode incidir sobre a norma penal em branco ou sobre a norma complementar.

6.10. Podendo, na verdade, o erro pode incidir em aspectos diferentes seguindo o regime do art. 16.º, n.º 1 ou art. 17.º, ambos do CP, dependendo das situações.

Ou seja, a solução será distinta quando se trate de erro sobre a norma sancionadora ou sobre a norma complementar.

6.11. Outra característica do direito penal secundário reside na antecipação da tutela penal, verificando-se recurso à tutela do perigo, mercê das novas ameaças globais associados à sociedade do risco.

6.12. Como ressalta Figueiredo Dias⁴⁸⁹ o direito penal secundário constitui «um campo fértil de delitos de perigos abstracto, dada por um lado a natureza supra-individual dos bens jurídicos protegidos e, por outro lado, a vontade do legislador de criar para eles um «campo de protecção antecipada»⁴⁹⁰»⁴⁹¹.

6.13. Reconhece-se, assim, que no campo do direito penal secundário há uma intervenção penal antecipada, sancionando o perigo⁴⁹², o que tona a tarefa de identificação do bem jurídico mais difícil, mas também mais necessária.

6.14. Numa análise pragmática a imputação de censura penal a uma pessoa colectiva implica que se afaste desde logo a possibilidade de aplicação da pena privativa de liberdade.

⁴⁸⁶ FIGUEIREDO DIAS, Direito Penal, parte geral, p. 174.

⁴⁸⁷ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, «El moderno...», p. 299 e ss.

⁴⁸⁸ Faz-se especial referência a JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «O problema da consciência da ilicitude em Direito Penal», p. 385.

⁴⁸⁹ «Para uma dogmática...», p. 64 e ss.

⁴⁹⁰ Idem, p. 65, nota 106.

⁴⁹¹ Idem, p. 65.

⁴⁹² LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, «El moderno derecho penal para una sociedade de riesgos», in PJ, 3.ª época, n.º 48, 1997 (IV), p. 300, apud, MÁRIO MONTE op, cit., p. 105.

6.15. Mas, por outro lado, a aplicação da pena de multa pode apresentar alguns inconvenientes, já que, normalmente, neste campo, os agentes económicos têm largos recursos, pelo que, o esforço assume-se numa perspectiva de «peso desigual que apresenta para os pobres e para os ricos»⁴⁹³, tendo estes uma menor «sensibilidade à pena»⁴⁹⁴.

6.16. Coloca-se em relevo a possibilidade, nesta matéria, de assumir a reparação do dano como um terceira espécie de sanção criminal.

A «sanção (penal) reparatória»⁴⁹⁵ surgiria «de arbitramento oficioso portanto, e teria critérios de medida que não se confundiriam necessariamente com os critérios jurídico-civis, antes seriam de natureza predominantemente penal, fruto da específica função político-criminal que a um tal instituto era atribuído: a de colaborar na realização das finalidades das próprias sanções penais de cariz correctivo»⁴⁹⁶.

6.17. A reparação penal, que não se confundiria com a indemnização civil, enquanto esta teria o escopo de repor o *status quo*, aquela assumiria os «fins de pacificação requeridos e relaciona-se mais com o autor e com a norma (e nesta medida com a comunidade) que com a vítima, ou seja, liga-se mais com a ressocialização e com a prevenção de integração que com a indemnização, mais com a reintegração da norma violada que com o pagamento de certa obrigação»⁴⁹⁷.

6.18. Não significa isto um abandono da pena de prisão ou pena de multa, mas alcançar as finalidades da pena e a ressocialização realizando a percepção da receita num esforço reparador do agente, «restabelecendo o estado de paz social»⁴⁹⁸.

A interrogação que se deixa é se a esta sanção reparatória não bastará a classificação de «efeito penal da condenação»⁴⁹⁹.

6.19. Por outro lado, o direito penal tributário apresenta outras características.

⁴⁹³ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 77.

⁴⁹⁴ Idem.

⁴⁹⁵ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 77, § 64, referindo-se a FERRI.

⁴⁹⁶ Idem, p. 78.

⁴⁹⁷ MÁRIO MONTE, ob. cit., p. 407 referindo-se a SILVA SANCHÉZ.

⁴⁹⁸ SILVA SANCHÉZ, «Sobre la relevância jurídico penal de la realización de actos de 'reparación'», in PJ, n.º 45, 3.ª época, 1997, p. 198, apud MÁRIO MONTE, op. cit. p. 406.

⁴⁹⁹ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 79, § 68.

Apresenta-se marcadamente evolutivo, traduzindo-se como fruto da evolução da realidade económica, em constante mutação, e das novas formas de criminalidade, ao contrário do direito penal clássico, por isso, se encontra em legislação extravagante, fora do CP.

PARTE II

O CRIME DE FRAUDE FISCAL

CAPÍTULO I

A FRAUDE FISCAL

1. INTRODUÇÃO

Prevê o RGIT, no seu artigo 103.º, a imputação criminógena quanto ao crime de fraude fiscal.

Subjacente à incriminação prevista no aludido art. 103.º encontra-se uma relação jurídica tributária, em que o lado do sujeito passivo, o contribuinte encontra-se adstrito ao cumprimento de deveres de informação e transparência para com a Administração fiscal na apresentação dos factos tributáveis para apurar a real capacidade contributiva.

É com este desiderato, atendendo ao nosso entendimento, e como perspectivamos o bem jurídico protegido no que aos crimes fiscais tange, o cumprimento dos deveres a que o sujeito passivo está adstrito têm, para a necessária ressonância ética, como escopo dotar a administração fiscal da real matéria tributável para, dessa forma, apurar a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte, para prosseguir a imposição constitucional de assegurar uma justiça distributiva.

O legislador optou por uma técnica de proibição, restringindo as condutas «ilegítimas» proibidas às tipificadas no artigo, assumindo o tipo uma natureza de execução vinculada.

A expressão «ilegítima», coloca-nos no âmbito da *tax evasion*, ou seja, situações em que o sujeito passivo obtém poupança ou benefícios fiscais através de comportamentos que violem normas fiscais, ou seja, a apelidada situação de «poupança fiscal *contra legem*»⁵⁰⁰.

Assim, não se encontram previstos no âmbito do preceituado no art. 103.º do RGIT as situações em que o sujeito passivo obtém benefícios fiscais em virtude de planificação ou elisão fiscal, ou seja, logra obter «poupança fiscal *intra legem*»⁵⁰¹, aproveitando um planeamento fiscal, ainda que com recurso a lacunas legais.

⁵⁰⁰ NUNO SÁ GOMES, «Manual de Direito Fiscal», Vol. II, Editora Rei dos Livros, 2000, p. 25 e ss.

⁵⁰¹ *Idem*, p. 24 e ss.

Pretende-se, assim, no nosso entender, evitar a diminuição de receitas tributárias, quer pela diminuição de entregas de prestações devidas pelos contribuintes, quer pela concessão indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais indevidas, merecendo, desta feita, tutela penal, sendo estas, enquanto integrantes do património do Estado, o bem jurídico a tutelar pela infracção tributária.

2. A CONDUTA

As condutas tipificadas no art. 103.º do RGIT podem revestir a forma de acção ou omissão.

Comete o crime de fraude fiscal quem, por acção, alterar factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável e celebre negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por imposição, omissão ou substituição de pessoas (alíneas a) e c) do n.º 1 do RGIT).

Por sua vez comete o crime por omissão, quem oculte factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável ou oculte factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária (alíneas a) e b) do n.º 1 do RGIT).

No nosso entender, o autor do crime pode ser qualquer pessoa pelo que cremos que o crime é comum e não específico⁵⁰², uma vez que não exige o tipo eu sobre o agente recaia qualquer qualidade ou dever especial.

Efectivamente o que está em causa é a omissão de cumprimento de deveres que recaem sobre os cidadãos - que não o dever de pagar imposto – mas não se extrai daí qualquer especial qualidade do agente, mas sim a possibilidade de qualquer cidadão em circunstâncias objectivas se tornar contribuinte.

⁵⁰² Sobre a definição Vd. FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 304.

E tanto assim é que uma das circunstâncias que qualifica o tipo é o facto do agente ser funcionário público. Ora esta circunstância qualifica o tipo, pelo que nem sequer se poderia falar em crime específico impróprio ou impuro⁵⁰³.

3. O TIPO OBJECTIVO DE ILÍCITO

3.1. FRAUDE FISCAL COMO UM CRIME DE PERIGO

O crime de fraude fiscal tem sido objecto de alterações legislativas.

Com o DL n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro o crime de fraude fiscal tinha a seguinte redacção:

«1. Quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida:

a) Ocultar ou alterar factos ou valores que devam constar das declarações que, para efeitos fiscais, apresente ou preste a fim de que a administração fiscal, especificamente, determine, avalie ou controle a matéria colectável; ou

b) Celebrar negócio jurídico simulado, quer quanto ao valor quer quanto à natureza quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas, dirigidos a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado, será punido com multa até 1000 dias.

2. Se nos casos previstos no número anterior:

a) A vantagem patrimonial indevida for superior a 1000000\$00;

b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

⁵⁰³ Em que neste caso a qualidade do autor ou o dever que sobre ele impende não serve para fundamentar a responsabilidade, como acontece nos crimes específicos próprios ou puros, mas unicamente para os agravar. Vd. FIGUEIREDO DIAS «Direito Penal...», p. 304.

- c) *O agente se tiver socorrido, para a prática do crime, do auxílio de funcionário público com grave abuso das suas funções;*
- d) *O agente manipular indevidamente livros ou documentos fiscalmente relevantes;*

a pena não será inferior a 700 dias de multa.

3. Para os efeitos da alínea d) do número anterior, verifica-se manipulação indevida quando o agente:

- a) *Falsificar ou viciar, ocultar, destruir, danificar, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar documentos fiscalmente relevantes;*
- b) *Usar tais livros ou documentos sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros.*

4. Se nos casos previstos nos números anteriores a vantagem patrimonial indevida não for superior a 100000\$00, a pena será de multa até 100 dias.

5. Para os efeitos do presente artigo só são documentos fiscalmente relevantes os livros de escrituração ou quaisquer outros documentos exigidos pela lei fiscal.»

O corpo da norma foi, posteriormente alterado sendo que,

«1. Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude pode ter lugar por:

- a) *Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;*
- b) *Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por imposição, omissão ou substituição de pessoas.

2. Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15.000.

3. Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária».

Não se é indiferente às alterações semânticas a que o crime de fraude fiscal foi objecto mas, apesar de diferenças de palavras, no nosso entender, não logrou o legislador pôr termo à controvérsia que o tipo tem vindo a suscitar, mantendo-se, ou até agravando-se, dificuldades classificatórias e interpretativas.

Parece-nos evidente que a alteração à redacção da norma, sendo propositada, constitui um escopo do legislador em tornar o tipo da fraude fiscal com uma configuração mais objectiva. Mas, apesar do esforço, o legislador não parece ter conseguido obter tal objectivo sem que, com isso, levasse a que o tipo passasse a ser objecto de diversas interpretações, o que dificulta a sua aplicação, tornando-a mais vulnerável ao intérprete.

Para além disso, a dúvida quanto ao efectivo bem jurídico protegido pela norma revela a tarefa interpretativa mais permeável ao intérprete.

Assim, cumpre apreciar, o que nos propomos fazer de seguida, o tipo do crime de fraude fiscal.

Da leitura da norma, concluímos que o legislador quis antecipar, numa técnica comum no campo do direito penal secundário, a tutela do bem jurídico protegido, censurando as condutas típicas susceptíveis de o lesar, mas o dano não integra o tipo, pelo que estamos no âmbito de uma antecipação da tutela do bem jurídico, na censura dos comportamentos perigosos.

Mas, mormente com a redacção em vigor do art. 103.º do RGIT, identifica-se na doutrina forte divergência quanto à classificação do crime de fraude fiscal como um crime de perigo, identificando-se posições que o classificam como um crime de perigo abstracto, um crime de perigo concreto ou ainda como um crime de aptidão.

É este ponto particular que nos propomos analisar de seguida.

Numa perspectiva, Figueiredo Dias e Costa Andrade consideram que o crime de fraude fiscal visa a protecção da «segurança e fiabilidade do tráfego jurídico com documentos no domínio específico da prática fiscal – e não o património fiscal como tal – que configura o bem jurídico directa e primacialmente protegido pela incriminação»⁵⁰⁴, emergindo assim, «tipicamente como um crime de falsidade»⁵⁰⁵, configurado numa relação de especialidade face ao crime de falsificação de documentos previsto no Código Penal.

Formularam, assim, os Professores, a fraude fiscal como sendo «tipicamente um crime de falsidade; mas é também e ao mesmo tempo, *materialmente*, um crime contra o património fiscal»⁵⁰⁶.

De facto, os Professores de Coimbra⁵⁰⁷ assumem que a eliminação, ainda que propositada da «intenção», não conseguiu o legislador, imprimir substantiva alteração ao tipo. O esforço do legislador não logrou qualquer resultado, sendo assim possível interpretar o texto emergente do art. 103.º do RGIT com a categorização de um crime de resultado cortado ou de tendência interna transcendente, pois o elemento objectivo do tipo, previstos nas alíneas do n.º 1 do art. 103.º do RGIT, ficaria aquém do elemento subjectivo que consubstanciaria na intenção do agente em obter uma vantagem patrimonial à custa do património fiscal.

A alteração da expressão legal «visem» manteria o seu lugar no campo do tipo subjectivo revelando uma intenção específica do agente a acrescer ao dolo do tipo.

Assim, o elemento objectivo do tipo encontra-se descrito nas condutas previstas no n.º 1 do art.º 103.º do RGIT e, por seu turno, a intenção do agente, que importou que desencadeasse o comportamento ilícito, teria como escopo a obtenção de uma vantagem patrimonial.

Intenção do agente que, não se encontra compreendida no tipo objectivo, mas sim no tipo subjectivo.

⁵⁰⁴ «O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português», Vol. II, p. 425.

⁵⁰⁵ *Idem.*

⁵⁰⁶ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 330 e FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário. Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções», RPCC, Ano 6 (1996), p. 71 e ss. e DPEE, Vol. II, Coimbra, 1999, p. 411 e ss., MANUEL DA COSTA ANDRADE, «A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?», DPEE, Vol. III, p. 255 e ss.

⁵⁰⁷ FIGUEIREDO DIAS «Direito Penal...», p. 330 e FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário. Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções», RPCC, Ano 6 (1996), p. 71 e ss. e DPEE, Vol. II, Coimbra, 1999, p. 411 e ss., MANUEL DA COSTA ANDRADE, «A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?», DPEE, Vol. III, p. 255 e ss.

Sendo, assim, a fraude fiscal, apesar da alteração do corpo da norma do art. 103.º do RGIT, mantém-se como um crime de tendência interna transcendente ou um crime de resultado cortado. Ao dolo do agente, acresce uma intenção específica, não compreendida no tipo objectivo.

Apresenta, assim, por seu lado, Costa Andrade, uma interpretação que se mantém na esteira da anterior redacção do crime de fraude fiscal.

O Professor de Coimbra analisa a factualidade típica da fraude fiscal em dois momentos, um de natureza objectiva e outro de índole subjectiva.

O primeiro esgota-se na factualidade típica descrita no n.º 1 do art. 103.º do RGIT. A esta, para além do dolo do tipo, há-de acrescer uma intenção específica do agente em obter um determinado resultado, ou seja, o resultado tem de integrar a intenção do agente⁵⁰⁸, mas esta encontra-se num nível subjectivo específico.

Para Costa Andrade apenas se exige, assim, que o agente pratique as condutas típicas com o propósito ou intenção de produzir ou alcançar qualquer uma das situações previstas.

Desta forma, para o Autor, integra o crime de fraude fiscal na categoria dos crimes de perigo abstracto, girando, isso sim, o problema em torno da caracterização dogmática do crime de perigo abstracto ou crime de perigo abstracto concreto ou de aptidão.

Ainda que o admita como um crime de perigo abstracto-concreto, dependendo das possíveis interpretações do art. 103.º do RGIT⁵⁰⁹, o Autor acaba por considerar que a fraude fiscal, num entendimento que considera mais correcto, que «define a *verdade/transparência* como o bem jurídico típico da fraude fiscal»⁵¹⁰, estruturada como o crime de falsificação de documentos⁵¹¹.

Desta feita, conclui que pode manter-se, do ponto de vista da ofensividade, o crime de fraude fiscal como um crime de perigo abstracto, apesar da alteração da norma legal.

A matéria proibida a título de fraude fiscal compreende um conjunto de condutas ilícitas nas quais se introduz um elemento de “falsidade” na comunicação do sujeito passivo da relação tributária à administração fiscal sendo, no entanto, indiscutível que o

⁵⁰⁸ MANUEL DA COSTA ANDRADE, «A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?», DPEE, Vol. III, p. 268.

⁵⁰⁹ *Idem*, p. 277.

⁵¹⁰ *Idem*.

⁵¹¹ *Idem*. Ainda FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE, ob. cit., p. 420.

tipo objectivo, não tem subjacente qualquer diminuição da receita tributária, ou seja, o tipo não integra qualquer efectivo dano.

Nesta caracterização a fraude fiscal é um crime de falsidade, ou seja da inverdade fiscal intencionalmente vertida pelo sujeito passivo da relação tributária, mas, com o escopo de, com essa falsidade, se destacar a susceptibilidade de causar diminuição de receita tributária.

Fica, assim, o elemento objectivo do tipo aquém do elemento subjectivo, configurando-se o crime de fraude fiscal, na relação entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo, como um crime de tendência interna transcendente ou um crime de resultado cortado.

Com outra concepção se apresenta Silva Dias, o Professor de Lisboa assume de forma categórica a alteração introduzida ao crime de fraude fiscal levando a intenção do legislador ao objectivo que este terá perspectivado com a alteração introduzida.

Para o Professor, a eliminação da expressão «com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida» pelo legislador constitui, a perspectivada objectivação do tipo afastando, assim, do ilícito a tendência interna transcendente que da anterior redacção resultava.

A expressão introduzida «que visem» constituirá um elemento objectivo que designa «uma aptidão ou tendência das condutas ilegítimas descritas no n.º 2 para a não liquidação, não entrega ou não pagamento do imposto ou para a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais»⁵¹², não estando, desta forma voltada para a intenção específica do agente, como acontecia antes da revisão.

Assim, a fraude fiscal traduziria um crime de perigo concreto⁵¹³, em que a lei exige a aptidão das condutas descritas para a lesão do património fiscal, mas não sendo, para a consumação, a efectiva lesão do erário público.

Com a introdução da expressão «*que visem*» o legislador prescindiu, assim, da intenção específica do agente, que propositadamente eliminou, exigindo que das condutas, e não a intenção do agente, resulte a aptidão para a não liquidação, não entrega ou não pagamento.

⁵¹² «Crimes e contra-ordenações» p. 455. No mesmo sentido ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, ob. cit., p. 132 e ss.

⁵¹³ SILVA DIAS, p. 457. Em sentido diverso FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE.

O Professor defende, assim, que o legislador, com a expressão «*susceptíveis de causarem*», qualifica a «qualidade que designa ou descreve o carácter perigoso daquelas situações fiscais»⁵¹⁴.

Assim, o agente, no que ao elemento subjectivo tange, tem que representar a idoneidade das condutas descritas e previstas no art. 103.º do RGIT, como “especialmente adequadas”⁵¹⁵ a produzir o resultado.

Para além disso refere que a opção legal por não iniciar a descrição do tipo por «*quem*» mas sim por «*constituem fraude fiscal*», o crime é erigido a partir da definição do que se proíbe. Para além disso, a expressão «*que visem*» refere-se às «condutas ilegítimas tipificadas»⁵¹⁶.

Notando ainda o Autor que o legislador em vez de optar pela utilização do termo “perigo” «como faz habitualmente nas incriminações de perigo do CP, o legislador preferiu usar uma expressão que tem inequivocamente o sentido da descrição de um processo de perigo»⁵¹⁷.

Assim, para a consumação do crime de fraude fiscal não implica qualquer diminuição das receitas fiscais ou a efectiva obtenção de um benefício ou vantagem patrimonial, «bastando a comprovação de que as condutas comportam um risco típico»⁵¹⁸.

O crime reside em adoptar algum dos comportamentos descritos sendo que o dolo incidirá na percepção pelo agente da idoneidade em atingir um dos fins descritos, não sendo exigível que o agente tenha intenção de produzir qualquer dano no património, mas que conheça a idoneidade da conduta para a produção desse resultado danoso.

Silva Dias, considera, assim, que, regra geral, «o momento da realização do perigo é o momento da liquidação definitiva»⁵¹⁹, quando esta é realizada pela administração ou sendo o caso de auto-liquidação «quando o contribuinte entrega a declaração na repartição de finanças, ou a coloca no correio, e perde, em ambas as ocasiões, o domínio do facto»⁵²⁰.

Em suma, o Professor considera que o crime de fraude fiscal tem a natureza de um crime de perigo concreto, em que as condutas ilegítimas têm aptidão, objectiva, para produzir perigo, devidamente incluída no dolo do agente.

⁵¹⁴ SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações».

⁵¹⁵ Vd. p. 452.

⁵¹⁶ Vd. André Teixeira dos Santos, op. cit., p. 136 e ss.

⁵¹⁷ *Idem.*

⁵¹⁸ *Idem.*

⁵¹⁹ «Crimes e contra-ordenações fiscais», p. 455.

⁵²⁰ *Idem.*

Por seu turno, Figueiredo Dias e Costa Andrade, atenta a perspectiva que sufragam, assumindo que o legislador, com a alteração ao corpo da norma, não conseguiu uma objectivação que permitisse colocar o crime de fraude fiscal no âmbito de um crime de perigo concreto, como Silva Dias defende, colocam-se, numa perspectiva oposta.

Por sua vez, Costa Andrade⁵²¹ tece considerações críticas a essa classificação, defendendo que a classificação do tipo como um crime de perigo concreto importaria, para a fraude fiscal, três autónomos e distintos momentos, cada um reclamando os inerentes juízos subsuntivos e respectiva prova.

Por um lado a acção típica, «representada pelas condutas ilegítimas do n.º 2 do artigo 23.º do RJFNA ou do artigo 103.º do RGIT»⁵²²; por outro, a «*aptidão ou idoneidade* objectiva da acção típica para produzir qualquer uma das situações descritas no n.º 1»⁵²³; e, por fim, «o *perigo concreto* (criado por estas situações) *de diminuição das receitas tributárias*».

A conduta típica, a situação típica e o perigo concreto, todos, tipicamente, ligados entre si, os dois primeiros, por um juízo de idoneidade concreta e o terceiro ligado ao segundo por um juízo de imputação objectiva⁵²⁴.

A tudo isto haveriam de acrescer as especiais exigências do perigo concreto como momento do tipo objectivo que pressupõe a comprovada produção de um resultado de perigo.

Isto é, a verificação do perigo concreto exige que o objecto da acção entre na área objectiva de influência da acção do agente em termos tais que, só por mero acaso, o dano não se dá.

Por seu turno, e analisando o tipo do art. 103.º do RGIT por outra perspectiva, encontram-se, ainda, outras concepções.

Assim, partindo de uma perspectiva que também parte objectivação do crime de fraude fiscal resultante da alteração legal, Susana Aires de Sousa⁵²⁵, considera que o legislador português optou por uma concepção de carácter patrimonialista do bem jurídico tutelado, centrada na obtenção de receitas tributárias.

⁵²¹ MANUEL DA COSTA ANDRADE, «A fraude fiscal...», ob. cit., p. 265.

⁵²² *Idem.*

⁵²³ *Idem.*

⁵²⁴ *Idem.*

⁵²⁵ *Os Crimes Fiscais, análise dogmática...*, p. 73 e ss.

Mas, ainda que neste ponto se coloque ao lado da perspectiva de Silva Dias, destaca-se deste Professor quanto à configuração do crime de fraude fiscal como um crime de perigo concreto, subsumindo-o como sendo um crime de aptidão⁵²⁶.

Cumprir analisar esta perspectiva:

A estrutura típica da fraude fiscal corresponderá, segundo a Autora, «a um crime de perigo, na medida em que não exige para a realização do tipo o efectivo prejuízo das receitas fiscais e a consequente lesão do património do Estado, antes se basta com a colocação em perigo do bem jurídico»⁵²⁷.

Mas acrescenta que, embora o perigo não faça parte do tipo, o legislador, «precisou no tipo legal a necessidade de essas condutas serem susceptíveis de diminuir as receitas fiscais»⁵²⁸.

O juízo de idoneidade das condutas, que a Autora considera introduzido, para diminuir as receitas tributárias, coloca-a perante um crime de aptidão.

Pela concepção que assume, a Autora⁵²⁹ perspectiva a consumação do crime de fraude fiscal «ocorre quando os factos tributários alterados entram na esfera de domínio e conhecimento das autoridades fiscais provocando uma situação de erro quanto à situação tributária do contribuinte»⁵³⁰.

3.1.1. Tomada de posição

Desde logo, torna-se essencial determinar o bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal.

Como assumimos supra, atentas as imposições constitucionais quanto ao sistema fiscal, a coloração ética resulta da perspectiva da imposição da prossecução de uma justiça distributiva, assente na recolha de receitas com base na capacidade contributiva de cada cidadão.

⁵²⁶ Posição que, em geral, sufragamos.

⁵²⁷ *Os Crimes Fiscais, análise dogmática...*, p. 73.

⁵²⁸ *Idem.*

⁵²⁹ Vd. SUSANA AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 85.

⁵³⁰ *Idem.*

Assim, como já tivemos oportunidade de o assumir é, na nossa opinião o património fiscal o fim último a proteger pela norma, sufragando-se a ideia de que o crime em apreço se reconduz a um crime contra o património, sendo este o bem jurídico que o art. 103.º do RGIT visa proteger.

Por outro lado, segundo o nosso entendimento, não conseguimos passar ao lado da alteração do legislador do art. 103.º do RGIT.

Para nós a alteração ao corpo do art. 103.º perspectivava, pelo menos, tentar colocar a fraude fiscal numa acepção mais objectiva da que resultava da versão anterior da norma.

Mas, da mesma forma, e da leitura que fazemos à actual configuração típica do crime de fraude fiscal, a alteração legislativa (ainda) não logrou conferir ao tipo a objectivação sufragada por Silva Dias.

Apesar de não ter logrado, como referimos, o legislador conformar um crime de perigo concreto, parece que caminha no sentido de conferir maior objectivação ao art. 103.º do RGIT.

Neste pressuposto e atendendo ao bem jurídico que consideramos protegido pelo crime de fraude fiscal é nosso entendimento que com a introdução da expressão «*que visem*» o legislador constitui uma fonte de perigo para a lesão do bem jurídico⁵³¹.

Qualquer uma daquelas condutas típicas tem que ser idónea a que o agente possa lograr na obtenção de uma vantagem ilegítima, ainda que este não tenha que se verificar, assumindo que a susceptibilidade «*de causarem diminuição das receitas tributárias*» não se refere unicamente às «*outras vantagens patrimoniais*», mas sendo, isso, sim, uma característica que deve nortear a determinação da fonte de perigo do crime de fraude fiscal, nomeadamente à «*não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais*».

Por outro lado ainda, o agente tem que visar, através de uma das condutas típicas descritas, uma vantagem patrimonial mas, não sendo necessária a efectiva produção do dano.

Estamos, assim, ao nível dos crimes de perigo, numa acepção do crime de perigo abstracto-concreto^{532 533 534} em que é necessário que as condutas típicas descritas no art.

⁵³¹ Sufragamos o já referido por SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit.

⁵³² Vd. PAULO DÁ MESQUITA, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla», Direito e Justiça, Vol. XV, Tomo I, 2001, p. 108.

⁵³³ Sobre crime de perigo abstracto-concreto vd. TAIPA DE CARVALHO, «Comentário Conimbricense», II, art. 295.º; § 20

103.º do RGIT tenham a idoneidade ou susceptibilidade de diminuir as receitas tributárias sendo, assim, qualquer uma das condutas uma fonte de perigo apta a desencadear um perigo de lesão sobre o bem jurídico.

Como chama a atenção Figueiredo Dias⁵³⁵, de um ponto de vista formal, o crime de perigo abstracto-concreto integra-se na categoria dos crimes de perigo abstracto, mas de um ponto de vista substancial só são relevantes as condutas típicas que se mostrem aptas a desencadear o perigo⁵³⁶.

O perigo abstracto «não é só um critério interpretativo e de aplicação, mas deve também ser momento referencial da culpa e, por isso, admitem a ”possibilidade de a perigosidade ser objecto de um juízo negativo”⁵³⁷»⁵³⁸.

Exige o tipo que se demonstre a aptidão concreta da conduta ilegítima taxativamente prevista para diminuir as receitas fiscais, ainda que não seja necessário demonstrar a concreta situação de perigo, que não faz parte do tipo⁵³⁹.

É necessário que a conduta ilegítima do agente seja susceptível a causar diminuição das receitas fiscais, não bastará a descrição da conduta para admitir a presunção de perigo. Mas, por outro lado, não fazendo parte do tipo, não é necessário demonstrar que efectivamente a conduta colocou em perigo o erário público.

Assim, se manifestamente a conduta não se mostrar susceptível a diminuir as receitas fiscais não está verificada a fonte concreta de perigo, ou seja, não está preenchido o tipo objectivo, ainda que o agente tenha visado ou tenha tido a intenção de lesar o património fiscal, já que, «nos crimes de aptidão o perigo converte-se em parte integrante do tipo e não mero motivo da incriminação, como sucede nos autênticos crimes de perigo abstracto. (...) porém, a realização típica destes crimes não exige a efectiva produção de um resultado de perigo concreto»⁵⁴⁰.

Neste campo, estaremos face a uma situação de tentativa⁵⁴¹ do crime de fraude fiscal, quando qualificada, uma vez que o meio não é idóneo a produzir o resultado.

⁵³⁴ Crimes de aptidão ou de conduta concretamente perigosa, vd. FIGUEIREDO DIAS, ob. cit., p. 310, também SILVA DIAS, «Entre comes e bebes...».

⁵³⁵ *Idem*, p. 310.

⁵³⁶ *Idem*, p. 311.

⁵³⁷ TAIPA DE CARVALHO, «Comentário Conimbricense», II, art. 295.º; § 20, apud FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 310.

⁵³⁸ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 310.

⁵³⁹ *Idem*.

⁵⁴⁰ *Idem*, p. 311.

⁵⁴¹ Para o crime de fraude fiscal qualificada.

Assim, por tudo isto, no nosso entender, consideramos que o crime se consuma quando a declaração é recebida pela Administração Fiscal ou no termo do prazo em que a declaração deveria ser recebida, tornando-se nesse momento susceptível de provocar um engano que leve à diminuição das receitas tributárias.

3.2. OS DEVERES EXTRA-PENAIIS DO CRIME DE FRAUDE FISCAL

Nos termos do n.º 1 do art. 103.º do RGIT encontram-se descritos comportamentos que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias⁵⁴².

Estes comportamentos têm, nos termos do preceito legal, subjacente a violação de deveres fiscais, que não são o dever de pagar imposto, cuja violação é penalmente ilícita.

Da leitura do art. 103.º do RGIT resulta que o crime de fraude fiscal não contém todos os pressupostos da punição sendo necessários recorrer a outras normas para lograr identificar pressupostos integradores, verificando-se, desta forma, uma norma penal em branco, com o intuito de lhe conceder maior flexibilidade na adaptação à mutável realidade.

A remissão para os deveres a que o contribuinte está adstrito de apresentar ou prestar declarações junto da Administração fiscal constitui uma «*acessoriedade (fiscal) de direito*, ou seja a intervenção do direito penal está condicionada pelas normas de direito Fiscal»⁵⁴³.

As especificidades ao nível do agente do direito penal secundário radicam, muitas das vezes, como é o caso, na violação de um «dever específico anterior (e, em regra, também exterior) à norma pena, cujos destinatários se caracterizam por uma especial relação (...)»⁵⁴⁴.

⁵⁴² SILVA DIAS, considerava que só as declarações conducentes à obrigação tributárias estariam incluídas no crime de fraude fiscal, enquanto que a violação de deveres acessórios seria configurável como contra-ordenação. Vd. «Os crimes de fraude...», p. 51. Em sentido oposto ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, que depois de 1993 o legislador quis incluir quaisquer declarações. Vd. «Infracções fiscais...», p. 88.

⁵⁴³ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, ob. cit., p. 147.

⁵⁴⁴ FIGUEIREDO DIAS, «Para uma dogmática...», p. 64.

Assim, o tipo objectivo de ilícito preenche-se com a adopção de uma qualquer das condutas descritas no n.º 1 do art. 103.º.

A questão que haverá de se analisar de seguida é se essas circunstâncias são apresentadas de forma taxativa ou meramente exemplificativa.

Apesar da utilização do inciso «pode» a verdade é que o legislador utiliza também a seguinte formulação «as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo».

Creemos, assim, que a utilização desta fórmula nos apresenta um corpo taxativo de circunstâncias, assumindo o crime de fraude fiscal como um crime de execução vinculada.

4. A IMPUTAÇÃO OBJECTIVA DO RESULTADO À ACÇÃO – ALGUMAS PARTICULARIDADES

Esta questão apresenta diversas particularidades que, ainda que sem nos querermos alongar neste ponto específico por não constitui objecto do presente trabalho, não podemos deixar de lhe fazer referência, mormente, atendendo às características que no âmbito do crime de fraude fiscal se colocam acabam, invariavelmente, por se colocar ao nível da imputação objectiva.

Haverá de estabelecer um nexos causal entre o evento, ilícito, e o resultado verificado. Este nexos causal ganha especiais particularidades quando se trata de crimes de perigo, como é o caso do crime de fraude fiscal.

A considerar um crime de perigo concreto pode afirmar-se que o resultado em causa é um resultado de perigo, ao invés dos crimes de dano, em que o resultado é, exactamente, o dano ao bem jurídico⁵⁴⁵.

No que ao crimes de perigo abstracto⁵⁴⁶, bem como aos crimes de aptidão, haverá de determinar se a construção típica referencia, ou não, «como seu elemento constitutivo um qualquer efeito espaço-temporalmente cindido da acção»⁵⁴⁷.

⁵⁴⁵ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 343, nota de rodapé 52 referindo-se a FARIA COSTA, «O perigo em direito penal», 1992, p 536 e ss.

⁵⁴⁶ Ver TC no Ac. n.º 427/95 de 6 de Julho.

⁵⁴⁷ FIGUEIREDO DIAS, *idem*, p. 344.

A questão ganha particular acuidade nos crimes aditivos, como é o caso dos crimes tributários como os perspectivamos, em que a conduta individualmente considerada apresenta diminuta relevância, «só se tornando relevantes atenta a frequência devastadora e a quantidade inumerável com que as condutas são levadas a cabo»⁵⁴⁸.

Como refere Figueiredo Dias, suscitam-se dificuldades a este nível entre a acção e o dano ao bem jurídico⁵⁴⁹.

Da mesma forma, as especificidades da matéria suscitam-se, neste nível, novamente quando se trata de pessoas colectivas, e a própria capacidade de acção destes entes⁵⁵⁰.

5. O TIPO SUBJECTIVO

O crime de fraude fiscal é um crime doloso que, apesar do CP não o definir (unicamente o faz no art. 14.º quanto às diversas formas de dolo), exige a verificação cumulativa de dois elementos, que o agente conheça e queira a realização do tipo objectivo de ilícito, identificando-se, um elemento cognitivo e um elemento volitivo, cumulativos e ordenados.

É assim, essencial, para preencher um comportamento doloso, que o agente preencha um elemento cognitivo e, cumulativamente, um elemento volitivo, *i.e.*, «como conhecimento e vontade de realização do tipo objectivo de ilícito»⁵⁵¹.

Para além do dolo do tipo, é possível identificar em alguns tipos de crime que prevêm elementos subjectivos específicos, autonomizados daquele, que não se referem a elementos do tipo objectivo de ilícito dolo. Nestes casos não se verifica congruência entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo.

É exactamente neste âmbito que se coloca a figura dos crimes de resultado cortado ou de tendência interna transcendente, sendo que, um dos exemplos apontados como crime

⁵⁴⁸ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 345.

⁵⁴⁹ *Idem*, p. 346.

⁵⁵⁰ *Idem*, p. 347.

⁵⁵¹ *Idem*, p. 349, § 4. Não tomamos posição, o que expressamente assumimos, quanto a uma concepção bipartida do dolo, propugnada pela Professora Teresa Beleza, ou uma concepção tripartida, na perspectiva do Professor Figueiredo Dias, em que se, nesta última haverá de identificar um elemento emocional ao nível da culpa, mas cingimo-nos, unicamente, à análise dos requisitos do dolo no âmbito da tipicidade subjectiva sendo que, quanto a este questão, que identificamos, não tomamos posição por extravasar o objecto de estudo que nos propomos.

de resultado cortado é, exactamente, o crime de fraude fiscal para quem o assume como um crime de perigo abstracto.

Até à alteração que o corpo da norma padeceu o legislador previa que o agente, para o crime de fraude fiscal, houvesse uma «*intenção de obter para si ou para outrem uma vantagem patrimonial indevida (...)*».

Concordamos que esta «*intenção*» consubstanciaria um elemento subjectivo específico a acrescentar ao dolo.

Ao dolo do tipo haveria de se demonstrar um elemento subjectivo específico, fora do dolo do tipo, mas que define o desvalor da acção⁵⁵².

Nesta perspectiva o crime de fraude fiscal apresentava-se como um crime de resultado cortado.

Com a alteração introduzida o legislador alterou o corpo do art. 103.º - retirando a expressão «*intenção*» - prevendo, agora, que «*constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no artigo e que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias*»

Esta alteração levou a que, também, no tipo subjectivo se manifestassem caracterizações dogmáticas distintas.

Concebido como um crime de falsidade, a que terá que acrescentar uma intenção específica do agente de provocar uma lesão no património fiscal, que não se inclui no tipo mas sendo este almejado pelo agente, o crime de fraude fiscal manteria, apesar da alteração da descrição típica operada pelo legislador, seria de resultado cortado ou de tendência interna transcendente^{553 554}.

Por outro lado, assumindo uma objectivação do crime de fraude fiscal operada pela alteração legislativa ao ponto do crime ser de perigo concreto⁵⁵⁵, a aptidão objectiva das condutas ilegítimas terá que ser incluída no dolo do agente.

Numa acepção que coloca a fraude fiscal como um crime de aptidão⁵⁵⁶ e, como o faz, incluindo a aptidão da conduta como elemento do tipo objectivo, a intenção do agente não tem autonomia, verificando-se a correspondência entre o tipo objectivo e subjectivo.

⁵⁵² FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 330.

⁵⁵³ FIGUEIREDO DIAS/ COSTA ANDRADE, «O crime de fraude ...», p. 422 e ss. Também PAULO DÁ MIRANDA MESQUITA, «Sobre os crimes...», p. 109 e ss.

⁵⁵⁴ PAULO DÁ MESQUITA, «Sobre os crimes...», p. 109 e ss.

⁵⁵⁵ SILVA DIAS, «Os crimes de fraude...», p. 56 e ss.

⁵⁵⁶ Vd. SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit., p. 95.

Assim, com esta configuração, o tipo objectivo do crime de fraude fiscal esgota-se no dolo do tipo.

Quanto a nós, e assumindo uma perspectiva similar à descrita no parágrafo anterior, como já assumimos, partimos do pressuposto que o crime de fraude fiscal protege o património fiscal, colocando-o ao nível dos crimes de perigo abstracto-concreto.

Com a actual redacção do art. 103.º do RGIT, ainda que não se considere que o legislador objectivou a norma ao ponto de colocar o crime no patamar dos crimes de perigo concreto, não podemos deixar de entender que a alteração da letra da lei, importou, como já assumimos, que a conduta haverá de se mostrar susceptível de diminuir as receitas fiscais sob pena de, não estando verificada a fonte concreta de perigo, não está preenchido o tipo objectivo.

Cumprido, então, apreciar o elemento subjectivo do crime de fraude fiscal atendendo à caracterização que fizemos do tipo objectivo de ilícito.

Do momento intelectual do dolo afirma-se a necessidade que o agente «conheça tudo quanto é necessário a uma correcta orientação da sua consciência ética para o desvalor jurídico que concretamente se liga à acção intentada, para o seu carácter ilícito»⁵⁵⁷, só desta forma é que o agente, ao nível da sua consciência ética possa assumir a ilicitude do seu comportamento.

Com o conhecimento das circunstâncias de facto no momento em que o agente actua, haverá de se exigir que «a prática do facto seja presidida por uma vontade dirigida à sua realização»⁵⁵⁸, integrando-se, assim, o momento volitivo do dolo.

Assim, no crime de fraude fiscal, com a actual redacção e configurando-o como um crime de perigo abstracto-concreto encontra-se, ao nível do tipo objectivo de ilícito a fonte concreta de perigo para o bem jurídico protegido, ou seja, o património fiscal, ainda que, sendo um crime de perigo abstracto-concreto, o perigo não integre o tipo.

Significa isto, que o agente, ao nível do tipo subjectivo, ou ao nível do dolo do tipo, haverá, para desenvolver a consciência ética, de, necessariamente, representar e desenvolver a consciência psicológica sobre todos os elementos de facto que integram o tipo objectivo, nomeadamente, e no que ao crime de fraude fiscal tange, conhecer e

⁵⁵⁷ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 351, § 8.

⁵⁵⁸ *Idem*, p. 366, § 34.

correctamente representar a fonte de perigo descrita na norma, ou seja, que os comportamentos descritos na norma se mostrem susceptíveis de lesar o património fiscal.

Desta forma, integrando-se a fonte de perigo no tipo objectivo de ilícito, no momento subjectivo, ou seja, no dolo do tipo, o agente haverá de conhecer esse facto e dirigir a sua vontade para a sua realização, verificando-se, assim, um necessário «princípio de congruência entre o tipo objectivo e o tipo subjectivo de ilícito doloso»⁵⁵⁹.

Assim, concluímos que, no tipo objectivo, se integram qualquer uma das condutas descritas taxativamente no preceito legal que haverão de se mostrar susceptíveis a causar qualquer diminuição das receitas fiscais, pelo que, no dolo do tipo o agente haverá de conhecer o facto e dirigir a sua vontade para a respectiva realização, verificando-se correspondência entre o tipo objectivo de ilícito e o tipo subjectivo.

Por outro lado, cumpre ainda tomar posição quanto às formas de dolo, previstas no art. 14.º do CP, que o crime de fraude fiscal pode integrar.

Sumariamente, para facilidade de análise, apresentamos a distinção das diversas formas de dolo.

Na sua forma mais intensa, o dolo directo, o agente tem como objectivo principal a realização do tipo objectivo de ilícito, para a qual dirige a sua conduta ou omite um comportamento a que está obrigado.

Noutra categoria, o dolo classificado como necessário, o agente não visa o facto típico como objectivo principal, mas como consequência necessária ao comportamento que empreende ou ao dever que omite.

Por fim, no dolo eventual, basta que o agente represente como possível o facto típico, conformando-se com a sua verificação⁵⁶⁰.

Na realidade o crime de fraude fiscal não exclui qualquer uma das formas de dolo sendo, em abstracto possível, que qualquer uma delas é susceptível de desencadear, ao nível subjectivo, o crime de fraude fiscal.

⁵⁵⁹ FIGUEIREDO DIAS, «Direito Penal...», p. 366, § 34.

⁵⁶⁰ Para todos, *idem*, p. 366 e ss.

6. O LIMITE PECUNIÁRIO MÍNIMO

Nos termos do n.º 2 do art. 103.º do RGIT «*os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15.000*».

Significa isto que a tutela penal é erigida para situações em que a vantagem patrimonial ilegítima seja superior a € 15.000,00. Numa opção claramente objectiva, o legislador, erige um montante a partir do qual se manifesta o ilícito penal, excluindo a censura das «bagatelas» penais.

Mas a determinação de um montante pecuniário até ao qual se afasta a censura importa que se questione se esse *quantum* pecuniário mínimo se constitui como elemento do tipo, ou se, pelo contrário, se manifesta no âmbito da punibilidade, mormente como condição objectiva de punibilidade⁵⁶¹.

A posição que se assumir terá repercussões evidentes⁵⁶², que sumariamente nos cumpre apresentar.

A tratar-se de um elemento do tipo, o agente terá que actuar, pelo menos, com dolo eventual no montante indevido da actuação fraudulenta.

Pelo contrário, a considerar-se que o montante pecuniário legalmente previsto se configura como uma condição objectiva de punibilidade, esse elemento não terá que se incluir no dolo do agente.

Do que resulta expresso da leitura do n.º 2 do art. 103.º do RGIT poderemos colocar-nos nesta segunda opção, ou seja, o montante pecuniário previsto constituiria uma condição objectiva de punibilidade e não um elemento do tipo, pois a verificação de uma vantagem patrimonial ilegítima inferior a € 15.000,00 imporia que o facto, em princípio punível, deixasse de o ser.

Abaixo daquele valor não encontraríamos dignidade penal⁵⁶³, entendida como um «elemento fundamentador e compreensivo *par excellence* da categoria dos pressupostos de punibilidade»⁵⁶⁴.

⁵⁶¹ Vd. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, «Sobre o estado actual da doutrina do crime», RPCC, Ano 2 (1992), p. 35 e ss.

⁵⁶² Vd. de forma desenvolvida ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, op. cit., p. 229 e ss.

⁵⁶³ FIGUEIREDO DIAS, *idem*, p. 30 e ss.

⁵⁶⁴ *Idem*, p. 35.

Às categorias do tipo de ilícito e de culpa «acresce em certos casos a categoria da punibilidade, como somatório daquelas condições onde de novo se exprime, mas agora de modo específico e autónomo, a “dignidade punitiva” do facto como um todo»⁵⁶⁵.

Por outro, o agente haverá de reconhecer sendo aquele um momento objectivamente determinável em que o perigo se manifesta, pertencendo, desta feita, ao tipo, funcionando como limite negativo da incriminação⁵⁶⁶.

7. A FRAUDE QUALIFICADA

Nos termos do art. 104.º do RGIT resultam circunstâncias qualificativas agravantes.

«1. Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;*
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;*
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;*
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;*
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;*
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;*
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.*

⁵⁶⁵ FIGUEIREDO DIAS, «Questões fundamentais...», p. 263.

⁵⁶⁶ Vd. ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, ob. cit., p. 246 e ss.

2. *A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.*

3. *Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.»*

Não deixa de se atender à técnica utilizada no sentido de que as circunstâncias qualificativas pressupõem que se identifique, *in casu*, mais do que uma circunstância.

Creemos que «esta técnica resulta da adaptação da segunda parte do n.º 4 do artigo 23.º do RJFNA» onde se previa uma agravação, que o legislador do RGIT, para além de alargar, transformou em circunstâncias qualificativas do tipo⁵⁶⁷ de elenco taxativo⁵⁶⁸.

7.1. A TENTATIVA

A punição do crime tentado só é punível se a lei o determinar, assumindo-se uma antecipação da tutela do perigo de violação, constituindo a «manifestação de um certo endurecimento punitivo no campo da criminalidade económica»⁵⁶⁹.

Nos termos do preceituado no art. 23.º do CP só é punível na forma tentada quando ao crime consumado corresponda pena superior a 3 anos.

Assim sendo, na actual previsão das penas do crime de fraude fiscal e fraude qualificada só desta última podemos curar de saber se a mesma pode ser punível na forma atentada, uma vez que só esta pode ser punível com pena superior a 3 anos⁵⁷⁰.

Sendo punível a tentativa punível quando se identifica, com a prática de actos de execução, «perigo sério» para o bem jurídico⁵⁷¹.

⁵⁶⁷ Como chama a atenção SUSANA AIRES DE SOUSA, ob. cit., p. 113 e ss.

⁵⁶⁸ ANTÓNIO TOLDA PINTO/ JORGE REIS BRAVO, «Regime geral das infracções tributárias», Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 643.

⁵⁶⁹ JOSÉ DE FARIA COSTA, «Direito Penal Económico», p. 122.

⁵⁷⁰ GONÇALO MELO BANDEIRA, «"Responsabilidade" penal...», p. 111.

⁵⁷¹ JORGE DE FIGUEIRED DIAS, «Para uma dogmática...», p. 66.

8. CONCLUSÕES PARCIAIS

8.1. O crime de fraude fiscal previsto no art.º 103.º do RGIT, pressupõe a violação de deveres para com a Administração fiscal no âmbito de uma relação jurídica tributária que não é o dever de pagar o imposto devido.

Assumimos que o bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal é o património fiscal, ganhando o sistema fiscal coloração ética na perspectiva de recolha de receitas para assegurar uma justiça distributiva.

8.2. O crime em apreço pode integrar a forma activa ou passiva, sendo, quanto ao agente um crime comum, já que qualquer pessoa o pode perpetrar.

Tendo subjacente uma remissão para os deveres a que o contribuinte está adstrito de apresentar ou prestar declarações junto da Administração fiscal constituindo uma «*accessoriedade (fiscal) de direito*»⁵⁷², numa técnica de norma penal em branco.

8.3. O crime está caracterizado como uma antecipação à tutela do bem jurídico, colocando-se, assim, ao nível dos crimes de perigo.

8.4. Com a alteração legislativa que resultou para o tipo cremos que o legislador constituiu uma fonte de perigo para a lesão do bem jurídico.

Estamos, na nossa opinião, ao nível dos crimes de perigo, numa acepção do crime de perigo abstracto-concreto em que é necessário verificar a idoneidade de qualquer uma das condutas típicas para a diminuição de receitas tributárias, identificando-se uma fonte de perigo apta a desencadear um perigo de lesão sobre o bem jurídico, ainda que o perigo não integre o tipo.

8.5. Materialmente reflectido no património fiscal, a consumação da fraude fiscal depende da susceptibilidade da declaração lograr o seu efeito, i.e., só parece possível determinar o momento em que o crime se consuma quando os factos que integram a declaração ou aqueles que são omitidos na falsidade da declaração possam lograr que esta seja assumida como verdadeira pela Administração Fiscal.

⁵⁷² ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, ob. cit., p. 147.

8.6. O crime de fraude fiscal é um crime doloso em que se exige que o agente preencha um elemento cognitivo e, cumulativamente, um elemento volitivo, ou seja, o agente haverá de conhecer os elementos da factualidade típica, incluindo a idoneidade do meio que utiliza para obter a lesão do património fiscal, e querer esse desiderato.

Quanto às diferentes formas de dolo, é nosso entendimento que, em abstracto, é possível assumir qualquer uma das formas de dolo, ou seja, desde a sua aceção mais intensa, o dolo directo, passando pelo dolo necessário ao dolo eventual. Ainda que, como já tivemos ensejo de referir, o agente, no dolo do tipo, haverá de conhecer que o comportamento que desencadeia é susceptível de lesar o património fiscal ainda que, uma vez mais se enfatiza, o perigo não faz parte do tipo pelo que assumimos que não será necessário estabelecer um juízo de imputação objectiva, uma vez que o perigo não integra o tipo.

8.7. Mas, para além do dolo do tipo coloca-se ainda a questão de saber se o crime de fraude fiscal integra elementos subjectivos específicos, autonomizados daquele, que não se referem a elementos do tipo objectivo de ilícito dolo, assumindo-se, neste campo, a figura dos crimes de resultado cortado ou de tendência interna transcendente, caracterização que ainda hoje se discute quanto ao crime de fraude fiscal.

8.8. No nosso entender, com a actual redacção do art. 103.º do RGIT, encontra-se ao nível do tipo objectivo de ilícito a fonte concreta de perigo para o bem jurídico protegido, ou seja, o património fiscal, o que importa, que o agente, ao nível do dolo do tipo, haverá conhecer e representar a fonte de perigo que integra o tipo e a susceptibilidade de lesar o património fiscal, e dirigir a sua vontade para a sua realização, verificando-se, assim, correspondência entre o tipo objectivo de ilícito e o tipo subjectivo.

8.9. Quanto à consumação do crime de fraude fiscal, é nosso entendimento que o momento relevante é o da recepção da declaração pela Administração Fiscal ou, quando a mesma não é entregue, no termo do prazo em que a declaração deveria ser recebida.

Creemos que só no momento da recepção é que se torna susceptível de avaliar a susceptibilidade da conduta em provocar um engano que levasse à diminuição das receitas tributárias.

8.10. Por outro lado, a norma apresenta um limite pecuniário mínimo a partir do qual o crime de fraude fiscal é punível, considerando que o montante pecuniário previsto no n.º 2 do art. 103.º do RGIT se constitui como causa objectiva de punibilidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA EUGENIO, SÍMON, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, 1998.
- ALBUQUERQUE, P. PINTO DE, «O conceito de perigo nos crimes de perigo concreto», in DJ 1992
- ALMEIDA, ANÍBAL, *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 1999.
- _____, «Sobre a racionalidade do “Estado” ou “Governo” como operador económico», *BCE*, Vol. 43 (2000), pp. 1-94.
- ALMEIDA, CARLOS RODRIGUES DE, «Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras», in RMP, ano 18, n.º 72, 1997.
- ALMEIDA, L. DUARTE, «Sobre as leis penais em branco», RFdul, 2001.
- ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra: Almedina, 2001.
- ANDRADE, MANUEL DA COSTA, *Consentimento e Acordo em Direito Penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 1991.
- _____, «A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal”, como referência de uma doutrina teológico-racional do crime», *RPCC*, Ano 2, 1992.
- _____, «A nova lei contra a economia (Dec.-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro) à luz do conceito de “bem jurídico”», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- _____, «Constituição e Direito Penal», in A justiça nos dois lados do Atlântico, 1998.
- ANTUNES, MARIA JOÃO, «A responsabilidade criminal das pessoas colectivas entre o direito penal tradicional e o novo direito penal», in: DPEE, Vol. III, Coimbra: Coimbra Editora, pp. 458 e ss.
- ARROYO ZAPATERO, LUIS, «Derecho Penal económico y Constitución», *RP*, n.º 1, 1997.
- ASCENSÃO, JOSÉ LUIS OLIVEIRA, *Direito Penal do Autor*, Lisboa: Lex, 1993.
- _____, O Direito – Introdução e Teoria Geral, 7.ª Ed., Coimbra: Almedina, 1993.
- _____, O Direito Penal I – Sumários, Lisboa: AAFDL, 1997.
- _____, «Branqueamento de capitais: reacção criminal» in Estudos de Direito Bancário, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- AYALA GOMEZ, IGNACIO, *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1988.
- BAJO FERNÁNDEZ, MIGUEL, *Derecho Penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid: Civitas, 1978.
- BANDEIRA, GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO, “*Responsabilidade*” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos. À volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob e forma comercial*, Coimbra: Almedina, 2004.
- BARJA DE QUIROGA, LÓPEZ «El moderno derecho penal para una sociedade de riesgos», in PJ, 3.ª época, n.º 48, 1997 (IV).
- BARREIRA, RUI, *A Responsabilidade dos Gestores das Sociedades por Dívidas Fiscais*, FISCO, n.º 16, 1990.
- BECCARIA, CESARE, *Dos delitos e das penas*, trad. José de Faria Costa, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1998
- BECK, ULRICH, *D’une théorie critique de la société vers la théorie d’une autocritique sociale*, in *Déviance et Société*, Vol. 18, n.º 3, 1994.

- _____, *La Sociedad del Riesgo. Hacia una Nueva Modernidad*, Barcelona: Piados, 1998.
- BELEZA, TERESA PIZARRO, A estrutura da autoria nos crimes de violação de dever, in RPCC, ano 2, 1992.
- _____, *Direito Penal*, Vol. I, 2.^a edição revista e actualizada, AAFDL, 2003.
- BELEZA, TERESA PIZARRO/ PINTO, FREDERICO DE LACERDA DA COSTA, *O erro sobre normas penais em branco*,
- BOIX REIG, JAVIER/ MIRA BENAVENT, JAVIER, «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», in Comentários al Código Penal de 1995, coord. Tomás S. Vives Antón, Vol. II, Tirant Lo Balncha, Valencia, 1996.
- BORGES, ANSELMO, «O crime económico na perspectiva filosófico-teológica», *RPCC*, Ano 10, 2000.
- BRANDÃO, NUNO «O regime sancionatório das pessoas colectivas na revisão do Código Penal», in: DPEE, Vol. III.
- BRAVO, JORGE DOS REIS, «Imputação penal tributária cumulativa. Especificidades e incidências processuais», in *Scientia Iuridica*, tomo LI, n.º 294, Setembro-Dezembro de 2002.
- _____, *Direito Penal de Entes Colectivos, Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- BRITO, SOUSA E «A Lei Penal na Constituição», in *Textos de Direito penal*, Lisboa: AAFDL, 1984.
- BUERGO, BLANCA MENDOZA, *Limites dogmáticos y Político Criminales de los Delitos de Peligro Abstracto*, Granada, 2001.
- BUSTOS RAMÍREZ, JUAN, «Los Bienes jurídicos colectivos», RFDUC, *Estudios de Derecho Penal en Homenaje al Professor Luis Jieménez de Asua* (1986).
- CAEIRO, PEDRO, «Legalidade e oportunidade: a perseguição penal entre o mito e a “justiça absoluta” e o fetiche da “gestão eficiente” do sistema», *Revista do Ministério Público*, n.º 84, Lisboa, 2000.
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE, «Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal», *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, Lisboa: Vislis Editores, 1999.
- _____, «Simulação dos negócios jurídicos», in *Problemas fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, 1999.
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE / RODRIGUES, BENJAMIM SILVA / SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa: Vislis Editores, 2003.
- CANOTILHO, J.J. GOMES «Teoria da Legislação Geral e Teoria da Legislação Penal».
- CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra: Almedina, 3.^a Edição, 1998.
- CANOTILHO, J. J. GOMES/ MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007.
- CARDONA, MARIA CELESTE, «Algumas notas sobre a problemática das infracções fiscais não aduaneiras», in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa: Vislis Editores, 1999.
- CARVALHO, AMÉRICO TAIPA DE, «Condicionalidade sócio-cultural do direito penal», BFD, *Estudos em Homenagem aos Professores Doutores M. Paulo Merêa e G. Braga da Cruz*, Vol. II.
- CARVALHO, AMÉRICO TAIPA DE/ CUNHA, JOSÉ M. DAMIÃO DA, «“Facturas falsas”: crime de fraude fiscal ou burla?», in *Juris et de Jure*, nos 20 anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998.

- CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e Directores pelas dívidas tributárias das Sociedades*.
Comentário Conimbricense do Código Penal, dir. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, Coimbra: Coimbra Editora: 1999.
- CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, «Notas breves sobre a fraude à lei», in Estudos efectuados por ocasião do XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 1993.
- CORREIA, EDUARDO Nas Actas das Sessões da Comissão Revisora do Código Penal, Parte Geral.
_____, *Direito Criminal*, Coimbra: Almedina, 1996.
_____, «Introdução ao direito penal económico», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
_____, «Notas críticas à penalização de actividades económicas», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
_____, «Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal), do STJ», in: DPEE, Vol. II, Coimbra Editora, 1999.
- CORREIA, JORGE MAGALHÃES, «Breve reflexão em torno do novo regime das infracções fiscais não aduaneiras», in Fisco, n.º 16, 1990.
- CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, «A interpretação extensiva como meio de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português», separata de CTF, n.º 152-153.
- COSTA, ANTÓNIO MANUEL DE ALMEIDA, «Sobre o crime de corrupção. Breve retrospectiva histórica. Corrupção e concussão. Autonomia “típica” das corrupções “activa” e “passiva”. Análise dogmática destes dois delitos», BFDUC, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, I, 1984.
- COSTA, JOSÉ DE FARIA, *A caução de bem viver. Um subsídio para o estudo da evolução da prevenção criminal*, Coimbra, 1980.
_____, «A responsabilidade jurídico-penal da empresa e dos seus órgãos (uma reflexão sobre a alteridade nas pessoas colectivas à luz do direito penal)», in Revista Portuguesa de Direito Criminal, ano 2, 1992.
_____, «O direito penal económico e as causas implícitas de exclusão da ilicitude», in Ciclos de Estudos de Direito Penal Económico, Coimbra, 1985.
_____, «A linha (algumas reflexões sobre a responsabilidade em um tempo de “técnica” e de “bio-ética”, O Homem e o tempo» – Liber Amicorum para Miguel Baptista Pereira, Fundação Eng. António de Almeida, Porto, 1999.
_____, *O perigo em direito penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
_____, «O fenómeno da globalização e o direito penal económico», Estudos de homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, 2000.
_____, *Direito Penal Económico*, Coimbra: Quarteto, 2003.
- COSTA, JOAQUIM PEDRO FORMIGAL CARDOSO DA, «A evasão fiscal e a fraude fiscal face à teoria da interpretação da lei fiscal», in Fisco, n.º 74/ 75.
- COSTA, JOSÉ DE/ ANDRADE, MANUEL DA COSTA, «Sobre a concepção e os princípios do direito penal económico. Notas a propósito do colóquio oreatório da AIDP (Freiburg, Setembro de 1982)», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

- COSTA, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA, *Direito das Obrigações*, Coimbra: Almedina, 2005.
- COURINHA, GUSTAVO LOPES, A cláusula geral anti-abuso no direito tributário. Contributos para a sua compreensão, Coimbra: Almedina, 1994.
- CUNHA, PATRÍCIA NOIRET SILVEIRA DA, «A fraude fiscal no direito português», in *Revista Jurídica*, n.º 22, 1998.
- CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais, A Culpa nas responsabilidades Civil e Tributária*, Coimbra: Almedina.
- DAVIN, JOÃO, *A criminalidade organizada transnacional. A cooperação judiciária e policial na UE*, Almedina, 2004.
- DELOGU, TULLIO, «L'Oggetto Giurídico dei reati fiscali», in: *Studio in Onore di Francesco Antolisei*, Vol. I, Milano: Giuffrè Editore, 1965.
- DIAS, CARLOS ALBERTO DA COSTA, «Apropriação indébita em matéria tributária», in *RPCC*, ano 6, 1996.
- DIAS, SILVA, «O novo direito penal fiscal», in: *Fisco*, n.º 22, Junho de 1990.
- _____, «Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», in: *CTF*, n.º 394 (1999).
- _____, «O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais», in: *DPEE*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- _____, «Entre “comes e bebes”: debate de algumas questões polémicas no âmbito da protecção jurídico-penal do consumidor (a propósito do acórdão da Relação de Coimbra de 10 de Junho de 1996)», in: *RPCC*, Ano 9 (1999).
- _____, «Crimes e contra-ordenações fiscais», in: *DPEE*, Coimbra: Coimbra Editora, Vol. II, 1999.
- _____, «What if everybody did it?: Sobre a '(in)capacidade de ressonância' do Direito Penal à figura da acumulação», in: *RPCC* 13, 2003
- _____, «*Delicta in se*» e «*Delicta Mere Prohibita*», *Uma análise das descontinuidades do ilícito penal moderno à luz da reconstrução de uma distinção clássica*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO, «O problema da consciência da ilicitude em Direito Penal», Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- _____, «Sobre a reparação de perdas e danos arbitrada em processo penal», separata do Vol. XVI do Suplemento ao BFDUC – Estudos «In Memoriam» do Prof. Beza dos Santos, Coimbra, 1963.
- _____, «Lei criminal e controlo da criminalidade. O processo legal-social de criminalização e de descriminalização», in *ROA*, Ano 36, 1976.
- _____, «O sistema sancionatório do Direito Penal Português», in *Estudos em Homenagem do Prof. Doutor Eduardo Correia*, BFDUC, Vo. I.
- _____, «Os novos rumos da política criminal e o direito penal português do futuro», in *ROA*, n.º 43, 1983.
- _____, «Sobre o papel do direito penal na protecção do ambiente», in *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, Ano IV, n.º 1, Janeiro-Julho, 1983.
- _____, «Sobre a autonomia dogmática do direito penal económico. Uma reflexão à luz do direito penal económico português», *EPC*, IX 1986.

- _____, *Direito Penal Português, Parte Geral II, As Consequências Jurídicas do Crime*, Notícias Editorial, 1993.
- _____, «Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português», in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- _____, «Breves Considerações sobre o Fundamento, o sentimento e a aplicação das penas em Direito Penal Económico» in: DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- _____, «O movimento de descriminalização e o ilícito de mera ordenação social», in DPEE, Vol. I, 1998.
- _____, *Temas básicos da doutrina penal. Sobre os fundamentos da doutrina penal e sobre a doutrina geral do crime*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- _____, «Sobre a tutela jurídico-penal do ambiente – um quarto de século depois», in Estudos em Homenagem a Cunha Rodrigues, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- _____, «O direito penal entre a ‘Sociedade Industrial’ e a ‘Sociedade do Risco’», in: RBCC, Ano 9, 2001.
- _____, «O papel do Direito Penal na protecção das gerações futuras», BFD, Tomo 75, 2003.
- _____, *Direito Penal, Parte Geral*, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora: 2004.
- _____, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, a doutrina geral do crime*, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- _____, «O sistema sancionatório do direito penal português», in Estudos de Homenagem ao Prf. Doutor Eduardo Correia, BFDUC, Vol. I.
- DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO/ ANDRADE, MANUEL DA COSTA *Criminologia. O Homem delinquente e a Sociedade Criminógena*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- _____, «Problemática geral das infracções contra a economia nacional», DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- _____, «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português», DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- DOURADO, ANA PAULA, «Substituição e responsabilidade tributária», CTF, n.º 391, 1998.
- ESER, ALBIN, «Sobre a mais recente evolução do direito penal económico alemão», in RPCC, ano 12, 2002.
- FARIA, MARIA PAULA RIBEIRO DE, «A reparação punitiva – uma “terceira via” na efectivação da responsabilidade penal?», in *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- FAVEIRO, VÍTOR, *O estatuto do contribuinte*, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- FERNANDES, LUIS A. CARVALHO, «Alcance do regime do artigo 32.º-A do Código de Processo Tributário e a simulação fiscal», in *Direito e Justiça*, Vol. XIII, tomo 2, 1999.
- _____, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3.ª edição, UC, 2001.
- FERNANDES, LUIS A. CARVALHO/ OLIVEIRA, COSTA, «O crime de fraude fiscal e a contabilidade», in *Fisco*, Março, 1991.
- FERNANDES, PAULO SILVA, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o futuro do Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2001.
- FERREIRA, MANUEL CAVALEIRO DE, *Lições de Direito Penal – Parte Geral, I*, Verbo, 1992.

- FRANCO, ALBERTO SILVA, «Do princípio da intervenção mínima ao princípio da máxima intervenção», in RPCC, ano 6, fasc. 2.º, 1996.
- _____, «Globalização e criminalidade dos poderosos», in RPCC, ano 10, fasc. 2, Abril – Junho 2000.
- FRANCO, A. SOUSA, *Finanças Públicas e Direito financeiro*, Vol. I, Coimbra: Almedina, 1992.
- FREITAS, LOURENÇO VILHENA DE, «A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica», in CTF, Janeiro-Março, 2002.
- GERSÃO, ELIANA, «Violações dos deveres tributários criminalmente sancionados», CTF, n.º 173-174, 1973.
- _____, «Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal», Coimbra: Coimbra Editora, DPEE, Vol. II, 1999.
- GOMES, NUNO SÁ, «Direito Penal Fiscal», CTF, n.º 128, 1993.
- _____, «As garantias dos contribuintes: Algumas questões em aberto, Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes», CTF, 1993.
- _____, *Evasão Fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, CTF, n.º 177.
- _____, «Os crimes essencialmente fiscais como crimes especiais sui generis privilegiados», CTF, n.º 376, 1994.
- _____, *A infracção e o processo fiscal, 1990; Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes*, CTF n.º 377 (Jan./Março), 1995.
- _____, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9.ª edição, Editora Rei dos Livros, 2000.
- GOMEZ BENITEZ, «Sobre la teoria del “bien jurídico”», RFDUC, 69, 1983.
- GOUVEIA, JORGE BACELAR, «A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal», in CTF, n.º 373.
- GRACIA MARTÍN, LUIS, *Qué es modernización del derecho penal?*, in Díez Ripollés et al. (eds.), *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al professor Doctor Don José Cerezo Mir*, Madrid, 2002.
- GÜNTHER, KLAUS, «De la vulneración de un derecho a la infracción de un deber. Un «cambio de paradigma» en el Derecho Penal?», in: *La Insostenible Situación del Derecho Penal*, Granada: Editorial Comares, 2000.
- HASSEMER, WINFRIED, «Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico», *Doctrina Penal* 12, 1989.
- _____, «Crisis y características del moderno derecho penal», trad. por MUÑOZ CONDE, in AP, 43, 1993.
- _____, «Persona, Mundo y Responsabilidad. Bases para una teoría de la imputación en derecho penal», trad. Espanhola de Francisco Muñoz Conde e M.ª del Mar Díaz Pita, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.
- _____, *Derecho Penal y filosofía del Derecho*, ed. lo Blanch, Valencia, 1999.
- JAKOBS, GÜNTER, *Qué protege el Derecho Penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?*, Mendoza: Ediciones jurídicas Cuyo, 2001.
- JAKOBS, GÜNTER / CANCIO MELIÁ, MANUEL, *Derecho Penal del Enemigo*, Madrid: Cuadernos Civitas, 2003.

- LEITÃO, LUIS MANUEL TELES DE MENEZES, «O controlo e combate às práticas tributárias nocivas», in CTF, 409/ 410, 2003.
- _____, «Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal», in Fisco, ano XIV, n.º 107/ 108, 2003.
- MACHADO, HUGO BRITO, «Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária», CTF, n.º 394.
- MACHADO, MIGUEL PEDROSA, «A propósito da revisão do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro (infracções anti-económicas)», DPEE, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- MARTÍN LÓPEZ, M. T., Problemas dogmáticos y criminológicos de delito fiscal, Salamanca: Universidad de Salamanca, 1992.
- MARTINS, CASTRO/ MALHEIROS, MACAÍSTA, «A pena de prisão no direito fiscal», in CTF, n.º 220-222 e n.º 226-228.
- MARTÍNEZ, SOARES, Economia Política, Coimbra: Almedina, 1995.
- _____, *Direito fiscal*, Coimbra: Almedina, 1998.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CARLOS «Los delitos contra da Hacienda Pública y da Seguridad Social», Madrid, 1995,
- _____, «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria», RP, n.º 1, 1997.
- _____, *Derecho Penal Económico – Parte General*, Tirant la Balnach, Valencia, 1998.
- _____, «Algunas reflexiones sobre la moderna teoria del Big Crunch en la selección de bienes jurídico-penales (especial referencia al âmbito económico)» in Díez Ripollés et al (eds.), *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al professor Doctor Don José Cerezo Mir*, Madrid, 2002.
- MATA Y MARTÍN, RICARDO, Bienes jurídicos intermedios y Delitos de peligro.
- MEIRELES, MÁRIO SEIXAS, «Pessoas colectivas e sanções criminais»
- MENDES, PAULO SOUSA, *Vale a pena o Direito Penal do Ambiente?*, Lisboa: AAFDL, 2000.
- MENEZES, «Processo penal fiscal e de segurança social. Processo de averiguações dos crimes fiscais. Natureza jurídica», in RPCC, 1997.
- MESQUITA, MARIA MARGARIDA CORDEIRO, «Direito de resistência e ordem fiscal. Reflexões sobre o artigo 106.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa», separata do volume XL do suplemento ao BFDUC, Coimbra, 1996.
- MESQUITA, PAULO DÁ, «Facturas Falsas e reembolsos indevidos de IRC – fraude fiscal – burla», RMP, Ano 10, 1999.
- _____, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla», in *Direito e Justiça*, vol. XV, Tomo I, 2001.
- _____, «A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto. Contributo para uma leitura da protecção dos interesses financeiros do Estado pelos tipos de fraude fiscal e burla tributária», in RMP, n.º 91, Julho-Setembro de 2002.
- MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- _____, *Teoria do Estado e da Constituição*, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- MIRANDA, JORGE/ MACHADO, MIGUEL NUNO PEDROSA, «Constitucionalidade da Protecção Penal dos Direitos de Autor e da Propriedade Industrial», in RPCC, ano 4, 1994.

- MIRANDA, JORGE/ MEDEIROS, RUI, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo I. Tomo II, Coimbra Editora, 2006.
- MONIZ, HELENA «Facturas falsas – burla ou simulação fiscal?», DPEE: Textos doutrinários, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- _____, «Aspectos do resultado no Direito penal», in *Liber Discipulorum* para Jorge de Figueiredo Dias, 2003.
- MONTE, MÁRIO FERREIRA, *Da protecção penal do consumidor. O problema da (des)criminalização no incitamento ao consumo*. Coimbra: Almedina, 1996.
- _____, *Da legitimação do Direito Penal Tributário, em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- _____, «Da reparação penal como consequência jurídica autónoma do crime», in: *Liber Discipulorum* para Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- MONTEIRO, CRISTINA LÍBANO, «O Crime de Ofensa à Reputação Económica – Considerações em torno da área de protecção da norma», in: *Liber Discipulorum* para Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra Editora, 2003.
- MORALES PRATS, F., «Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político criminales», *Rev. Técnico Laboral*, 1986.
- _____, «La técnica de la ley penal en blanco y el papel de la legislación de las Comunidades Autónomas en el delito ambiental», in *Estudios jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*, 1993.
- MORAIS, LUÍS DOMINGOS DA SILVA, *Incriminação de Infracções Fiscais não Aduaneiras: algumas questões*, Lisboa: Edição Cosmos, 1993.
- MUNÓZ CONDE, F., *Derecho Penal, Parte Especial*, 12.ª ed., Valência, 1999.
- MUÑOZ CONDE, F./ CUADRADO RUIZ, M., «Ley penal en blanco», in *Enciclopedia penal básica*, 2002.
- MIR PUIG, SANTIAGO, *Derecho Penal, Parte General*, 4.ª ed., PPU, Barcelona, 1996.
- _____, «Una tercera via en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas», in *RECPC*, 6, 01, 2004.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra: Almedina, 1998.
- _____, «Algumas considerações sobre a solidariedade e cidadania», *BFDUC*, 1999.
- _____, «O princípio do Estado fiscal», in *Estudos jurídicos e económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- _____, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2003.
- _____, «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», in *BFDUX*, vol. Comemorativo, Coimbra, 2003.
- NEGREIROS, MARIA FERNANDA TRIGO DE, «A “evasão” legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português», in *CTF*, 151.
- _____, *Para um Estado fiscal suportável. Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.
- NEVES, CASTANHEIRA «O princípio da legalidade criminal (O seu problema jurídico e o seu critério dogmático)», in *Digesta. Escritos acerca do Direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*, Vol. I, 1995.

- NOVAIS, JORGE REIS, *Os princípios constitucionais estruturantes da república portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.
- NUNES, GONÇALO NUNO CABRAL DE ALMEIDA AVELÃS, «A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal. Artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária. À luz dos princípios constitucionais do Direito Fiscal», in *Fiscalidade*, n.º 3, 2000.
- OLIVEIRA, COSTA/ FERANDES, J., «O crime de fraude fiscal e a contabilidade», in *Fisco*, Março, 1991.
- PALMA, C. CELORICO, «Da evolução do conceito de capacidade contributiva», CTF, 2001.
- PALMA, M. FERNANDA, *Direito Penal. Parte Geral, I, II, AAFDL: Lisboa*, 1994, 2001.
- _____, «Constituição e Direito Penal: as questões inevitáveis», in *Perspectivas constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, org. Jorge Miranda, 1997.
- _____, «Dolo eventual e culpa em direito penal», in *Problemas fundamentais de direito penal. Homenagem a Claus Roxin*, 2002.
- PATRÍCIO, RUI, *Erro sobre regras, legais, regulamentos ou técnicas nos crimes de perigo comum no actual direito português (um caso de infracção de regras de construção e algumas interrogações ao nosso sistema penal)*, Lisboa, AAFDL, 2000
- PEREIRA, FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, 2007.
- PEREIRA, MARIA MARGARIDA SILVA, «Bens jurídicos colectivos e bens jurídicos políticos», in *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- PEREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS/ AYALA BECERRIL, MIGUEL PEREZ DE, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 4.ª ed., Edersa, 2000.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Los Delitos y las infracciones en Materia Tributaria*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- PÉREZ, LAMARCA «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», in *RDFHP*, Vol. XXXV, n.º 178, 1985.
- PINTO, A. TOLDA/ BRAVO, J. REIS, *Regime Geral das infracções tributárias e regimes sancionatórios especiais anotados*; Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- PINTO, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO, *Fiscalidade*, Areal Editores.
- PINTO, FREDERICO DE LACERDA DA COSTA, «O ilícito de mera ordenação social e a reosão do princípio da subsidiariedade da intervenção penal», in *DPEE*, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.
- POMBO, NUNO, *A fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007.
- RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra Editora, 1997.
- ROCHA, MANUEL ANTÓNIO LOPES DA «A responsabilidade penal das pessoas colectivas – novas perspectivas», *DPEE*, Vol. I, 1998.
- ROCHA, JOSÉ MANUEL FREITAS DA, «As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos», in *CTF*, n.º 390, 1998.
- RODRIGUES, ANABELA MIRANDA, *A determinação da medida da pena privativa de liberdade*, Coimbra: Coimbra Editora, 1995.
- _____, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*, *DPEE*, Vol. II, Coimbra Editora, 1999.

- _____, «Comentário Conimbricense do Código Penal», Tomo II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, comentário ao art. 279.º do CP.
- _____, «Política criminal – novos desafios, velhos rumos», *DPEE*, vol. III, Coimbra Editora, 1999.
- _____, *in Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- _____, «A globalização do direito penal – da pirâmide à rede ou entre a unificação e a harmonização», *DPEE*, Vol. III.
- RODRIGUEZ MOURULHO, GONZALO, *Presente y Futuro del Delito Fiscal*, Madrid: Civitas, 1974.
- ROSA, MANUEL CORTES, «Natureza jurídica das penas fiscais», *DPEE*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- ROXIN, CLAUDIUS, «Acerca da problemática do direito penal da culpa», in *BFDUC*, vol. LIX, 1983.
- _____, *Problemas fundamentais do direito penal*, Coleção Veja Universidade, 1998.
- _____, «*Tiene futuro el derecho penal?*», in *Revista del poder judicial*, 3.ª época, n.º 49, 1998.
- SANCHES, J. L. SALDANHA, «A interpretação da lei fiscal e o abuso de direito», in *Fisco*, 74/ 75.
- _____, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007,
- SANTOS, ANDRÉ TEIXEIRA DOS, *O crime de fraude fiscal. Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra: Coimbra Editora; 2009.
- SANTOS, BARBERO «Responsabilidad penal de las personas jurídicas?», in *DP*, ano 9, n.º 35, Julho-Setembro, 1986.
- SANTOS, CLÁUDIA MARIA CRUZ «O crime de colarinho branco (Da origem do conceito e a sua relevância criminológica à questão da desigualdade na Administração da Justiça Penal)», *Boletim da Faculdade de Direito, Stvdia Ivridica, Universidade de Coimbra*, Coimbra Editora, 2001.
- SILVA, GERMANO MARQUES DA, *Imposto, ética e crime*, Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soarez Martinez, Almedina, 2000.
- _____, *Direito Penal Português*, I, II, Editorial Verbo, 2001.
- _____, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009.
- SILVA, ISABEL MARQUES DA, «Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes, Universidade Católica Editora, 2000.
- SILVA, GERMANO MARQUES DA / SILVA, ISABEL MARQUES DA, «Fraude aduaneira cometida antes da entrada em vigor do Regime das Infracções Tributárias: burla ou descaminho?», in *Direito e Justiça* n.º 18, 2004.
- SILVA, JOÃO SOARES DA, *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades: os Deveres gerais e os Princípios de Corporate Governance*, *ROA*, Ano 57 (1997).
- SILVA SANCHÉZ, J. M., «Legislación penal sócio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: el caso de las «leys en blanco»», *EPCr*, 1993.
- _____, «Sobre la relevância jurídico penal de la realización de actos de ‘reparación»», in *PJ*, n.º 45, 3.ª época, 1997.
- _____, «Política criminal “moderna”? Consideraciones a partir del ejemplo de los delitos urbanísticos en el nuevo código penal español», in *AP*, n.º 28. Junho 1998.

- _____, *La expansion del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales*, Madrid, Civitas, 1999.
- SGUBBI, FILIPPO, *Tutela penale di interessi difussi*, in *La Questione Criminale*, 1975.
- SÍMON ACOSTA, E., «Delitos contra la Hacienda Pública», in G. Casado Falcón, *Cuestiones tributarias prácticas*, 1990.
- SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Infracções Fiscais (não aduaneiras)*, Coimbra, 1997.
- _____, *Direito Penal fiscal – uma perspectiva*, DPEE, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- SOUSA, JORGE LOPES DE/ SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Anotado, áreas Editora, 2008.
- SOUSA, SUSANA AIRES DE, *Os Crimes Fiscais, análise dogmática e reflexão sobre alegitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2005.
- _____, *Sobre o Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III, Coimbra Editora, 2009.
- SUTHERLAND, *White-Collar Crime – The Uncut Version*, Yale University Press, 1983.
- TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2008.
- _____, «A fraude fiscal e o princípio da transparência», in CTF, 422
- TIEDEMANN, KLAUS, *Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitário, español, aleman)*, Barcelona: PPU, 1993.
- _____, «Sistema económico y derecho penal económico en Alemania», trad. Por ARROYO.
- _____, «La ley penal en blanco: concepto y cuestiones conexas», *Rev. de Ciencias Penales*, 1998.
- VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES, *Das Obrigações em Geral*, Almedina, 2000.
- VEIGA, RAUL SOARES DA, *Elementos Objectivos do crime, ordem de ilicitude material e ordem de ilicitude formal*, Estudos Comemorativos do 150.º Aniversário do Tribunal da Boa-Hora, Ministério da Justiça, 1995.
- XAVIER, ALBERTO PINHEIRO, *O negócio indirecto em Direito Fiscal*, Lisboa, 1971.
- XAVIER, ANTÓNIO DA GAMA LOBO, «Facturas falsas e crime de burla: natureza dos pagamentos por conta em sede de IRC», in *Revista de Direito e de Estudos sociais*, Lisboa, Janeiro-Setembro, 1997.
- ZAPATER, BACIGALUPO «El delito fiscal», in Del Rosal Blasco, *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Valência, 1997
- ZIEGLER, JEAN, *Os Senhores do crime – as novas máfias contra a democracia*, Lisboa, Terramar, 1999.
- ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, LAURA, *Política criminal*, Madrid, 2001.
- _____, «Redes internacionales y criminalidad: a propósito del modelo de “participación en organización criminal”», *El derecho penal ante la globalization*, Colex, 2002.