

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



**OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O
SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL**

Orlando Miguel Lourenço Salgueiro

*Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses
orientada pela Professora Doutora Helena Morão*

2018

*OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL*

**UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO**



**OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O
SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL**

Orlando Miguel Lourenço Salgueiro

*Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses
orientada pela Professora Doutora Helena Morão*

2018

*OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL*

AGRADECIMENTOS

À Faculdade de Direito da Universidade do Porto, pela primeira abordagem ao
Direito.

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, pela oportunidade.

À Professora Doutora Helena Morão, pela orientação e disponibilidade constantes.

E, finalmente, à minha família, aos meus amigos e à Filipa, pelo constante apoio e
presença.

*OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL*

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL

“Nekhlíúdob perguntava uma coisa muito simples, a saber: por que razão e com que direito umas pessoas fecham nas prisões, açoitam, maltratam, deportam e matam outras pessoas, sendo elas absolutamente iguais àquelas que torturam, espancam e matam?”

(LEV TOLSTÓI, *Ressurreição*)

*OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL*

SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. - Acórdão

Acs. - Acórdãos

al. – alínea

als. – alíneas

Apud – citado por

art. – artigo

arts. – artigos

cfr. – confrontar

CC - Código Civil

CP - Código Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

ed. – edição

LGT - Lei Geral Tributária

MP - Ministério Público

n.º – número

n.ºs – números

ob. cit. – obra citada

p. – página

pp. – páginas

proc. – processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA - Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

ss. – seguintes

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

TC - Tribunal Constitucional

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TRC - Tribunal da Relação de Coimbra

Vd. - *vide*

vol. – volume

*OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL*

RESUMO

A percepção social sobre as infrações tributárias tem-se alterado significativamente nas últimas décadas. Após um longo período no qual as infrações tributárias eram socialmente toleradas, são hoje consideradas injustas pela maioria da sociedade e, portanto, suscetíveis de intervenção penal e contraordenacional: verificou-se uma eticização dos delitos tributários.

No entanto, por que motivo, de facto, se aplicam sanções penais e contraordenacionais nas infrações tributárias? A resposta a esta questão será a que legitimará a ação repressiva face à ilegalidade tributária - uma vez que no direito sancionatório vigoram os princípios da necessidade e da subsidiariedade da intervenção punitiva - e permitirá comparar os fins das sanções das infrações tributárias com o sistema sancionatório geral.

Assim, este estudo tem início numa abordagem geral às infrações tributárias, propondo uma definição, estabelecendo o seu enquadramento jurídico, analisando a sua evolução, entre outras questões.

De seguida, explicam-se os fins das sanções no contexto sancionatório geral. Para tanto, expõem-se as teorias retributiva e preventiva (geral e especial), com particular enfoque na perspectiva da tutela dos bens jurídicos.

Posteriormente, debruça-se sobre os fins das sanções das infrações tributárias, que apesar de tendencialmente concordantes com os fins das sanções em geral, possuem características próprias, entre as quais se destaca a específica natureza do bem jurídico tutelado.

Por fim, apreciam-se problemas concretos deste regime legal sancionatório que têm vindo a fragilizar a fundamentação do discurso punitivo nos delitos tributários, concluindo-se que as sanções das infrações tributárias não têm propósitos meramente patrimoniais, procuram a tutela de fins da comunidade, a prevenção geral e especial e a necessidade da culpa, o que lhes transmite dignidade penal.

Palavras-chave: *Infrações Tributárias; Crimes Tributários; Contraordenações Tributárias; Fins das Sanções; Bem Jurídico-Penal; RGIT.*

Abstract

The social comprehension about tax infringements has changed significantly in the last decades. After a long period of tolerance towards tax infringements, these are generally seen as unfair today and therefore liable to criminal and administrative prosecution: an “*ethicization*” of tax assessment took place.

However, what are really the grounds of criminal and administrative penalties against tax infringements? The answer to such question will legitimize the use of such measures in cases of tax infringement conducts – because Punitive Law must observe principles of necessity and subsidiarity - and it will also allow to compare the purposes of the sanctions against tax infringements within the general sanctioning system.

In this sense, this work begins with a general approach to tax infringements, by proposing a definition, establishing its legal framework and analysing its evolution, among other questions.

Furthermore, an explanation about the purpose of the penalties in the general sanctioning system is developed. In order to do so, the retributive and preventive (general and special) theories are analysed with a particular focus on the enforcement of the violated legal assets.

Moreover, the text will address the purposes of the penalties against tax infringements, which, though being mostly in accordance with the grounds of general criminal punishment, have their own characteristics, such as the specific nature of the protected legal interest.

Lastly, an analysis is carried with regard to concrete issues lately observed within this punitive legal system, which have been weakening the ethical grounds behind sanctioning tax offences, concluding that tax infringements do not follow mere patrimonial purposes, pursuing the protection of community concerns, the general and special prevention and the need to establish fault, which grant it criminal dignity.

Keywords: *tax assessment; Tax crimes; Tax administrative offences; Punishment purposes; legal asset; RGIT.*

ÍNDICE

I – INTRODUÇÃO.....	14
II – AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ABORDAGEM GERAL.....	18
1. Definição de infração tributária.....	18
2. Natureza das infrações tributárias.....	19
a) A teoria penalista.....	19
b) A teoria administrativista.....	20
c) A teoria autonomista.....	21
d) A teoria pluralista.....	21
e) A teoria dualista – a solução do Direito português.....	22
3. Distinção entre crimes e contraordenações.....	23
a) Critério quantitativo.....	24
b) Critério qualitativo.....	24
c) Critério material.....	24
4. As infrações tributárias e as ilicitudes tributárias.....	26
5. As sanções tributárias.....	27
6. Evolução Histórica das Infrações Tributárias no Direito Português.....	30
7. O Direito Penal Secundário e o Direito Penal Tributário.....	33
III – OS FINS DAS SANÇÕES NO SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL.....	38
1. O problema.....	38
2. Uma perspetiva histórica.....	41
3. Teorias absolutas.....	43
4. Teorias relativas.....	45
a) Teoria da prevenção geral.....	46
b) Teoria da prevenção especial.....	47
5. Teorias mistas ou unificadoras.....	49
6. A evolução dos fins das penas em Portugal.....	51
7. Os fins das penas na jurisprudência.....	53
8. Conclusão sobre os fins das penas.....	55
9. O conceito de bem jurídico.....	59
10. Os fins das coimas.....	61
IV – OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	64
1. O problema.....	64

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA
SANCIONATÓRIO GERAL

2. Os fins das sanções nas infrações tributárias	65
a) Prevenção geral/tutela de bens jurídicos	66
b) A retribuição da culpa.....	69
c) A prevenção especial.....	69
3. Caracterização do bem jurídico no direito penal secundário/económico	71
a) A proteção de direitos sociais e económicos.....	71
b) Bem jurídico como <i>posterius</i> e não como <i>prius</i> ?	72
c) Um bem jurídico supra-individual	74
d) Bem jurídico protegido através de crimes de perigo	75
4. A eticização do Direito Penal Tributário.....	76
5. O bem jurídico nas infrações tributárias	81
5.1. Modelos funcionalistas.....	82
i) O crime tributário como ofensa à função tributária.....	82
ii) O crime tributário como ofensa ao poder tributário.....	84
iii) O crime tributário como ofensa ao sistema económico.....	84
iv) O crime tributário como ofensa ao sistema tributário.....	85
5.2. Modelos patrimonialistas.....	86
5.3. Outros modelos.....	88
i) O crime tributário como ofensa aos deveres de colaboração, verdade e transparência	88
ii) O crime tributário como crime contra a função social dos tributos	89
iii) O crime tributário como crime de desobediência	90
5.4. Conclusão sobre o bem jurídico nas infrações tributárias	90
V – ENQUADRAMENTO DOS FINS DAS SANÇÕES NAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL.....	94
1. Autonomização das infrações tributárias?	94
2. Artigo 8.º do RGIT: A responsabilidade subsidiária dos dirigentes por multas não pagas em que foram condenadas as pessoas coletivas.....	96
3. Os casos de dispensa de pena, da atenuação especial da pena, da suspensão provisória do processo e da suspensão da execução da pena previstos no RGIT.....	102
4. A constitucionalidade do crime de abuso de confiança fiscal	104
5. Conflito de deveres- artigo 36.º do CP	106
6. O princípio do direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a administração tributária	109
VI - CONCLUSÃO	112
BIBLIOGRAFIA	116
JURISPRUDÊNCIA	126

I - INTRODUÇÃO

Antes de nos debruçarmos sobre o estudo do objeto da dissertação, convém fazermos umas notas introdutórias.

À partida, podemos ser tentados a considerar que este tema não se enquadra nas ciências jurídico-forenses *stricto sensu*, pois, de processual, pouco tem e porque não é uma matéria que se debruce, concretamente, no exercício das profissões jurídicas.

No entanto, consideramos esta matéria pertinente no âmbito do mestrado em causa por dois motivos.

Em primeiro lugar, encontramos nesta temática uma ligação entre quatro das cadeiras lecionadas na parte letiva do mestrado: Direito Processual Penal II e Direito Penal IV, pois, de facto, estamos perante matéria de direito penal e, conseqüentemente, processual penal; Contencioso Administrativo e Tributário, uma vez que se tratam de infrações às normas reguladoras de natureza tributária e, por fim, Direito das Contraordenações, pois as infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações.

Em segundo lugar, porque entendemos que os profissionais forenses, assim como o legislador, devem-se questionar, regularmente, sobre as questões fundamentais do direito sancionatório: quais os fins das sanções? O que torna certa ilicitude crime ou contraordenação? O que se protege com uma sanção em concreto? Não nos podemos esquecer que, principalmente, com as penas, estamos a limitar direitos, liberdades e garantias de cidadãos, assim, consideramos legítimo questionar-nos do fundamento destas limitações que, segundo o artigo 18.º, n.º 2 da CRP, limitam-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Caso assim não o seja, sujeitamo-nos a tornar o Direito Penal um mero instrumento punitivo, onde a formalidade legal se tornará mais relevante do que a materialidade.

A escolha deste tema, admite-se, deve-se também ao aumento claro das condenações relativas a crimes tributários, que muito se deveu à modernização da

Autoridade Tributária (o que diminuiu as probabilidades de fuga ao fisco) e do anunciado combate a este tipo de ilícito.

As infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações, de acordo com o artigo 2.º, n.º 2 do RGIT. Nesta dissertação abordaremos os dois tipos de ilícitos, devido à sua unidade formal, mas ressaltamos, desde já, que será dada uma maior preponderância ao direito penal tributário, quer pela sua maior gravidade, quer pela sua maior discussão doutrinal e quer pelo seu maior interesse de estudo. No entanto, não nos olvidamos de abordar adequadamente as contraordenações tributárias.

Feitos estes apontamentos, iniciaremos o estudo da dissertação.

As infrações tributárias nem sempre foram punidas criminalmente. Estas fogem do âmbito do Direito Penal clássico, estando intimamente ligadas ao fenómeno da neocriminalização, presente essencialmente durante o século XX, e à sua função ativa, promocional de valores novos, pois não estão em causa «valores ético-sociais pré-existentes»¹.

Este facto levou a que variada doutrina negasse a qualidade de penas criminais relativamente às infrações tributárias.²

No entanto, é dado assente que as infrações tributárias, hoje, têm relevância penal e contraordenacional.

Ora, as penas têm finalidades concretas, que no fundo legitimam a criminalização de certas condutas. Cumpre-nos relembrar essas finalidades nesta dissertação.

Assim sendo, como as infrações tributárias são verdadeiros crimes e contraordenações, iremos verificar os fins das suas sanções e, conseqüentemente, a sua legitimidade como direito penal ou se, pelo contrário, não estaremos perante uma administrativização da tutela penal³.

¹ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, 9ª edição, Coimbra: Almedina, 2016, pp. 450 e 451.

² BELEZA DOS SANTOS, *Ilícito administrativo e ilícito criminal*, In: Revista da Ordem dos Advogados, Ano 5, n.ºs 1 e 2, Lisboa, 1945, p. 57.

³ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, in *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, volume I, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra: Coimbra editora, 1998.

Para além disso, veremos se esses fins se distanciam assim tanto dos fins das penas do direito penal clássico, ao ponto de falarmos de uma autonomização do direito penal tributário.

Parece-nos claro que as infrações tributárias têm especificidades relativamente ao direito penal clássico, pelo menos em termos formais é inegável, no entanto o seu regime afasta-se até que ponto do direito penal dito de justiça? E até que ponto é admissível esse afastamento enquanto uma parte do direito penal?

A estrutura da dissertação tem uma orientação lógica, uma vez que inicialmente abordaremos as infrações tributárias de um modo geral para compreendermos a natureza destas e de modo a familiarizarmo-nos com as suas especificidades, pois estamos perante uma área peculiar do ordenamento jurídico-sancionatório; posteriormente, observaremos os fins das sanções no direito punitivo geral, pois antes de falarmos dos fins das sanções das infrações tributárias em específico, temos que estudar toda a problemática dos fins das sanções; o que nos permitirá, em terceiro lugar, concretizar os fins das sanções nas infrações tributárias, analisando todas as suas especificidades; e por fim, depois de identificarmos todos os conceitos e teorias, faremos o respetivo enquadramento com o sistema sancionatório geral, tecendo as devidas conclusões e opiniões.

Serão estes os temas que iremos abordar na nossa dissertação, reconhecendo que estamos perante uma matéria complexa, o que nos levará a identificar questões concretas na presente dissertação, deixando de fora outras.

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

II – AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ABORDAGEM GERAL

1. Definição de infração tributária

Neste capítulo abordaremos o objeto da nossa dissertação: as infrações tributárias.

A *priori* convém esclarecer que é muito frequente a doutrina usar indistintamente as denominações «Infrações tributárias» ou «Infrações fiscais». Em bom rigor, os conceitos «tributário» e «fiscal» são diferentes, pois o direito tributário abrange «mais do que o mero estudo dos impostos, o de toda a categoria jurídico-financeira dos tributos, na qual se incluem, ao lado dos impostos, as taxas, as contribuições especiais e ainda, segundo alguns autores, os próprios monopólios.»⁴. A própria LGT, no artigo 3.º, classifica o que se entende por tributos, afirmando que estes podem ser fiscais, parafiscais, estaduais, regionais, locais, incluindo igualmente outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Ora, uma vez que a figura da infração tributária abarca o conceito de infração fiscal e, formalmente, é a expressão consagrada (o nosso diploma legal que se debruça sobre a matéria chama-se Regime Geral das Infrações Tributárias), preferimos usar aquele termo.

Esclarecida esta questão terminológica, voltemos à definição de infração tributária.

Pegando no previsto nos artigos 1.º e 2.º do RGIT, e sem nos alongarmos muito, constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, que infrinja as normas reguladoras/ordenadoras tributárias. A infração tributária «será considerada, assim, como a violação de um comando tributário suscetível de provocar uma sanção de tipo penal, de tipo punitivo»⁵.

⁴ BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de direito fiscal*, Vol. I, 3.ª ed., Coimbra, 1991, p. 19.

⁵ SOARES MARTINEZ, *Direito fiscal*, 10ª edição, reimpressão, Coimbra: Almedina, 2003, p. 334.

Porém, como veremos a seguir, estas não têm apenas carácter penal, mas dividem-se em crimes e em contraordenações.

2. Natureza das infrações tributárias

A natureza das infrações tributárias sempre foi um tema controverso na doutrina, quer a nível nacional, quer a nível estrangeiro, sendo preponderante na construção dogmática das infrações tributárias.

A discussão girava em torno do grau de anti-juricidade da infração tributária, uma vez que era corrente considerar-se as infrações em causa ética e moralmente neutras.

De facto, o movimento de eticização das infrações tributárias constitui fundamento da intervenção penal em matéria tributária, porém nem sempre assim o foi, pelo que o conhecimento das diferentes teorias é essencial e está estreitamente ligado com o tema desta dissertação.

Podemos então elencar diferentes teorias, por vezes antagónicas.⁶

a) A teoria penalista

Segundo esta corrente, a infração tributária é uma verdadeira infração criminal. Os seus seguidores assumem que, em face da heterogeneidade dos delitos compreendidos no Direito Penal, entre eles incluem-se também as infrações tributárias.

São vários os fundamentos desta teoria, que variam de autor para autor. Uns consideram que está ultrapassado o período em que as infrações tributárias eram eticamente indiferentes e cada vez mais existe o sentimento coletivo de

⁶ Seguiremos a divisão doutrinal elencada nomeadamente por SOARES MARTINEZ, in *Direito fiscal ...*, pp. 337 e ss, MÁRIO FERREIRA MONTE *Da legitimação do direito penal tributário- em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, e SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pp. 241 e ss. Ao contrário destes, NUNO SÁ GOMES in *Direito penal fiscal*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1983, pp. 127 e ss divide as correntes da natureza das infrações tributárias em doutrinas unitárias (que se subdividem em doutrina da infração tributária como ilícito administrativo, doutrina da infração tributária como ilícito criminal e doutrina que considera a infração fiscal um *tertium genus*) e doutrinas dualistas. Como veremos, trata-se apenas de diferenças terminológicas que se equiparam na substância.

justiça social, pelo que a violação das normas tributárias deve ser penalmente sancionada, pela observância de princípios e normas de Direito Penal, de forma a intensificar a repressão tributária. Já outros entendem que a concepção penalista da infração tributária é mais garantística para os arguidos e terceiros, através de princípios como o da tipicidade, o da culpa, o da intransmissibilidade da pena, o da jurisdicionalização dos processos, etc.

Alguns autores, como Bielsa, Hensel, Dus, Malinverni, etc. defendem mesmo que o Direito Penal Tributário se integra no Direito Penal comum, constituindo assim um capítulo especial, uma vez que o Direito Penal é unitário, sujeito a princípios gerais comuns.⁷

Entre nós, Braz Teixeira é o único que defende radicalmente esta tese no sentido de qualificar sempre a infração tributária como criminal.⁸

b) A teoria administrativista

Esta doutrina funda-se na distinção defendida por James Goldschmidt e Wolff entre ilícito criminal e ilícito administrativo, que radica na distinção dos fins do Estado em fins de justiça – defesa de bens jurídicos tutelados, quer de bens, quer de pessoa, onde se enquadra o ilícito criminal – e em fins administrativos – que visam o bem-estar social, e que, ao serem violados, constituem ilícitos administrativos.⁹

Assim, esta concepção considera que as infrações tributárias têm apenas uma função essencialmente utilitária, são eticamente indiferentes e não ofendem bens jurídicos fundamentais.

Face a este enquadramento, as infrações tributárias supõem um regime jurídico distinto do Direito Penal. Por exemplo, aplicam-se apenas penas pecuniárias, excluindo-se absolutamente as penas privativas da liberdade. Porém, por outro lado, as respetivas sanções podem ser aplicadas sem as exigências quanto às condições de culpabilidade e meios de defesa, quer substantivos quer administrativos, do Direito Penal.

⁷ SOARES MARTINEZ, *Direito fiscal...*, p. 338.

⁸ BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal...*, p.19.

⁹ NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal...*, p. 129.

Na doutrina portuguesa, seguem esta linha Cardoso da Costa e Martins Eusébio. O primeiro, tendo por base o quadro legal da década de 70 afirma que «as infrações tributárias no seu conjunto se situam numa zona de ilícito em que o lado ético deste último nem sempre se descobre com nitidez – se situam, poderemos dizer, numa zona de fronteira onde, a proteção de outros valores ou bens jurídicos, nomeadamente ligados ao dirigismo fiscal do Estado, assume decisivo relevo – de tal modo que, sem embargo do valor moral que possam assumir, não repugnará igualmente atribuir-lhes a qualificação de administrativas».¹⁰

c) A teoria autonomista

Esta tese considera que as infrações tributárias não têm nem natureza penal, nem natureza administrativa, mas sim uma natureza própria, com um conjunto de normas ajustadas a este fenómeno e ao seu grau de repulsa social.

Orientação seguida essencialmente em Itália, nomeadamente por Carano-Donvito, esta conceção teve o mérito de adaptar a disciplina das infrações tributárias ao seu sentido teleológico, independente de outra disciplina e com regras e princípios próprios.¹¹

No entanto, são grandes os inconvenientes desta visão *tertium genus*: para além de descartar os princípios fundamentais do Direito Penal, que asseguram a defesa das liberdades, põe em causa o prestígio e a autoridade dos sistemas tributários.

d) A teoria pluralista

As teorias atrás elencadas, apesar das diferenças explanadas, têm em comum o facto de considerarem que as infrações tributárias têm uma natureza unitária.

Por outro lado, esta doutrina, considera que as infrações tributárias tanto podem ter natureza penal, como administrativa ou até mesmo natureza civil.

10 CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina, 1972, p. 108.

11 SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal...*, p. 340.

Seguindo esta orientação estão essencialmente tributaristas italianos inspirados pela Lei de 7 de janeiro de 1929, que atribuiu às penas fiscais caráter pecuniário de natureza civil.¹²

Assim, umas vezes a infração tributária afeta apenas o património do sujeito ativo e, portanto, a sanção, que terá natureza civil, não punitiva, visa apenas reconstituir o mesmo. Outras vezes, a infração poderá ter natureza administrativa quando, nomeadamente, a declaração ocorre fora do prazo legal e perturba o exercício das atividades do Fisco. Por fim, poderá ser penalmente punida, quando, por exemplo, há falsificação de declarações, uma vez que há uma afrontação da ordem jurídica e social.

Esta teoria vingou igualmente em Portugal, nomeadamente na vigência da Portaria 14516, de 27 de agosto de 1953. No relatório da mesma constava que «a ofensa de disposições de direito fiscal (...) pode constituir um facto ilícito civil, a que corresponde apenas responsabilidade civil, ou um facto ilícito administrativo, a que correspondem sanções meramente administrativas, ou um facto ilícito penal a que correspondem sanções penais».

Apesar de entre nós, atualmente, não existir uma conceção pluralista, esta contribuiu para admitir que as infrações tributárias nem sempre têm a mesma natureza e para «abrir portas» à teoria a seguir explanada, que vigora entre nós.

e) A teoria dualista – a solução do Direito português

A doutrina dualista também entende que as infrações tributárias nem sempre têm a mesma natureza e, portanto, em bom rigor, trata-se igualmente de uma teoria pluralista.

Porém, esta conceção não entende que as ilicitudes tributárias civis sejam infrações tributárias, uma vez que as suas sanções, os juros de mora, por exemplo, não têm natureza punitiva, ou seja, as infrações tributárias são aquelas que visam uma sanção repressiva ao infrator. Assim, as infrações tributárias ou têm natureza penal ou administrativa.

¹² SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal...*, pp. 340 e ss.

Esta é, aliás, a solução adotada pelo Direito positivo português. Como prevê o n.º 2, do artigo 2.º do RGIT, «As infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações.»

A figura da contraordenação só em 1982 (Decreto-Lei n.º 433, de 27 de outubro) foi inserida no ordenamento jurídico português. Anteriormente, contrapunham-se os crimes (ou delitos), às contravenções (ou transgressões). Esta distinção ultrapassada era fundada na base do carácter doloso dos crimes e do carácter meramente culposos das contravenções.¹³ Quanto aos critérios de distinção entre crimes e contraordenações veremos no ponto seguinte.

O surgimento do ilícito de mera ordenação social (ou contraordenação) deveu-se pela crescente intervenção do Estado na vida económica e social, necessitando assim a Administração de instrumentos sancionatórios e também pelo interesse em sanear e aliviar o Direito penal de bagatelas.¹⁴

Apesar da duplicidade da natureza das infrações tributárias no ordenamento português, as contraordenações, no plano incriminatório e sancionatório, aproximam-se tendencialmente dos princípios próprios do Direito Penal.

Assim, mesmo com natureza diferente, as infrações tributárias coexistem no mesmo regime legal, seguindo o princípio da especialidade das mesmas.

3. Distinção entre crimes e contraordenações

O legislador no RGIT (como aliás já tinha previsto o RJIFNA, inicialmente) optou por uma classificação bipartida das infrações tributárias.

Apesar de hoje ambos os ilícitos coexistirem pacificamente, os critérios de distinção entre os crimes e as contraordenações sempre foi discutível.

¹³ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal...*, p. 343.

¹⁴ AUGUSTO SILVA DIAS, *Crimes e contra-ordenações fiscais*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1999, pp. 439 e ss.

a) Critério quantitativo

Expondo celeremente, este critério assenta na diferença de gravidade de cada ilícito, que deve ser medida causticamente pelo legislador¹⁵.

Assim sendo, cabe ao legislador “optar” qual o comportamento que se enquadra como crime e qual se enquadra como contraordenação, tornando-se a distinção meramente formal e não havendo qualquer ponderação do ponto de vista axiológico.

Entre nós, mostram-se partidários desta visão Beleza dos Santos e Manuel da Costa Andrade.

b) Critério qualitativo

Já os defensores deste critério consideram que as contraordenações têm uma natureza distinta, uma vez que os crimes tutelam bens jurídicos e as contraordenações meras funções sociais, sem ressonância ética imediata.

Portanto, as contraordenações assumem-se como axiologicamente neutras, um ilícito meramente formal.

Esta doutrina afirma ainda que nas contraordenações a culpa é desprovida de censura ética.

Eduardo Correia, Teresa Beleza e Augusto Silva Dias defendem este critério.¹⁶

c) Critério material

Por fim, temos o critério de distinção material, proliferado essencialmente por Figueiredo Dias, que defende que para realizar aquela distinção «necessário é que a perspetiva da “indiferença ético-social” se dirija não imediatamente aos

¹⁵ AUGUSTO SILVA DIAS, *Crimes e contra-ordenações fiscais*; pp. 440 e ss.

¹⁶ Cfr. EDUARDO CORREIA, in *Boletim da Faculdade de Direito*, n.º 49, 1973; TEREZA BELEZA, *Direito Penal*, vol. I, p. 133.

ilícitos – que supõem já realizada a valoração legal -, mas às *condutas* que o integram»¹⁷.

Assim, são as condutas, antes do respetivo ilícito, que têm um maior ou menor desvalor moral, cultural ou social. Ou seja, serão consideradas contraordenações as condutas axiológico-socialmente neutras, independentemente da proibição legal, «sem prejuízo de, uma vez conexcionada com esta, ela passar a constituir substrato idóneo de um desvalor ético-social.»

Por outro lado, segundo Figueiredo Dias, a adoção de um critério material não obsta a que o legislador acrescente em certos casos critérios adicionais de quantidade, ou seja, uma conduta apenas passa a ter relevância axiológica-social a partir de um certo limiar de gravidade objetiva. Por exemplo, na fraude fiscal, de acordo com o n.º 2 do artigo 103.º do RGIT, a conduta só será punida penalmente se a vantagem patrimonial ilegítima for superior a € 15.000,00, ou seja, a conduta apenas se torna ético-socialmente relevante e materialmente um crime quando ultrapassa aquele concreto quantitativo.

Maria Fernanda Palma não define a distinção como «material» mas remete igualmente para as condutas e não para o ilícito, apresentando um critério tendencialmente qualitativo, onde as condutas devem ser remetidas para o Direito de Mera Ordenação Social quando «não tenham um significado negativo segundo as normas éticas de primeiro plano e consensualmente aceitas pela sociedade; correspondam a modos de ação ou violação de deveres de gravidade menos intensa (...); não atinjam diretamente os bens individuais pertencentes ao núcleo constitucional de bens jurídicos que suportam a dignidade da pessoa humana ou os bens coletivos que fundamentam a conservação e o desenvolvimento da sociedade, enquanto garantia das condições existenciais pessoais e coletivas; não suscitem, segundo o princípio da necessidade da pena, uma efetiva carência de proteção penal»¹⁸.

¹⁷ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas básicos da Doutrina penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, pp. 144 e ss.

¹⁸ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 118.

4. As infrações tributárias e as ilicitudes tributárias

Infração, de «*infringere*», consiste em toda e qualquer violação de uma norma, seja qual for a sua natureza, à qual corresponde uma sanção. Assim sendo, qualquer violação dos deveres tributários tem como consequência jurídica a aplicação das correspondentes sanções tributárias, previstas na lei.

Porém, estas sanções têm uma natureza variada e prosseguem finalidades distintas, que abordaremos em seguida, ou seja, para além de sanções de carácter punitivo coexistem sanções reconstitutivas (v.g. nulidade dos negócios jurídicos ilegais), compensatórias (v.g. juros tributários compensatórios), compulsórias (v.g. juros tributários de mora) e preventivas.

Assim sendo, em bom rigor, todas as ilicitudes tributárias a que correspondem qualquer umas das referidas sanções são infrações à lei tributária. No entanto, no sistema penal tributário português, quer segundo a generalidade da doutrina, quer segundo a própria legislação, só são infrações tributárias as ilicitudes a que correspondem sanções com finalidades repressivas, no caso do sistema português, as infrações tributárias de natureza criminal e contraordenacional.

Daí que Soares Martinez e Nuno De Sá Gomes tenham introduzido o conceito de ilicitude tributária, de forma a não confundir com infrações tributárias.¹⁹

Também na doutrina italiana, Angelo Dus, considera que constitui um ilícito fiscal todo o facto contrário ao ordenamento jurídico para o qual seja prevista uma sanção, que possa atribuir-se aos agentes como manifestação de vontade de desobedecer a um dever imposto por uma norma tributária e que seja ofensiva do interesse fiscal do Estado, não fazendo distinção entre ilícitos punitivos e os restantes²⁰.

¹⁹ Vd. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal...*, pp. 327 e ss.; NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal...*, pp. 27 e ss e pp. 101 e ss.

²⁰ Cfr. DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO, *Subsídios para uma teoria da infracção fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1963, p. 97.

No fundo, «o ilícito fiscal com as suas variadas sanções enquanto infração à lei fiscal é o género de que a infração fiscal, a que cabem penas ou castigos fiscais, é a espécie»²¹.

No nosso trabalho apenas abordaremos em pormenor as infrações tributárias em sentido estrito/infrações tributárias a que correspondem sanções punitivas.

5. As sanções tributárias

A sanção jurídica é a consequência desfavorável que as regras jurídicas preveem para o caso de violação das normas.

Ou seja, a sanção apresenta-se apenas como a estatuição de uma norma sancionatória cuja previsão é a ilicitude²². De acordo com Nuno de Sá Gomes, esta ilicitude pode revestir natureza distinta conforme a natureza da norma ordenadora, isto é, caso a mesma seja civil, administrativa, penal, tributária, etc. No nosso estudo, como verificamos no ponto anterior, as sanções tributárias são a consequência da prática de ilicitudes tributárias.

Porém, a sanção tributária não atua sempre do mesmo modo, uma vez que as sanções não têm sempre as mesmas funções e o desvalor jurídico inerente à ilicitude da conduta violada não é sempre o mesmo.²³

Daí que se torna oportuno verificar os tipos de sanções tributárias existentes, de acordo com as funções que estas prosseguem.

Apesar de existirem outras classificações doutrinárias (conforme Professor Paulo Cunha e António Menezes Cordeiro), usaremos a distinção das sanções jurídicas adotada pelo Prof. José de Oliveira Ascensão e por Nuno de Sá Gomes, que

²¹ Cfr. NUNO DE SÁ GOMES, *A criminalização das Infrações Tributárias*, in: XIX jornadas Latino-Americanas de direito tributário, Livro 1: A criminalização das infracções fiscais: relatórios nacionais, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa: Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, 1998, p. 281.

²² Cfr. OLIVEIRA DE ASCENSÃO, *O Direito – Introdução – Teoria Geral*, edição Gulbenkian, Lisboa, 1986, p. 45.

²³ Cfr. NUNO DE SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal...*, p. 34.

dividem as mesmas quanto à função que desempenham: sanções compulsórias, reconstitutivas, compensatórias, preventivas e punitivas.²⁴

As sanções compulsórias têm como função forçar psicologicamente alguém a adotar o comportamento a que está obrigado, ainda que intempestivo. Nuno de Sá Gomes, chegou a considerar os juros de mora sanções compulsórias isto porque os juros praticados, nomeadamente nos Decreto-lei n.º 196/82, n.º 197/82 e n.º 198/82, eram superiores aos praticados pelo mercado de capitais e, assim sendo, já não seriam sanções meramente compensatórias, mas também compulsórias, atenta a desproporção entre o prejuízo sofrido e a quantia a pagar pelo devedor.²⁵

Hoje em dia, de acordo com o n.º 10, do artigo 35.º da LGT, os juros de mora aplicáveis na legislação tributária são calculados à taxa de juros legal geral, prevista no Código Civil, pelo que “cai por terra” a tese defendida por Nuno de Sá Gomes.

Quanto às sanções reconstitutivas, têm por função repor a ordem jurídica, como se não tivesse havido inobservância da norma. No âmbito das sanções tributárias reconstitutivas temos como exemplo paradigmático a execução fiscal, uma vez que com ela pretende-se obter a cobrança coerciva, na carência do pagamento voluntário do devedor tributário, mesmo com juros. O processo de execução fiscal está previsto nos artigos 148.º e ss do CPPT. Ressalva-se que, aqui, estamos-nos a referir mais propriamente às execuções fiscais previstas na alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do referido artigo, ou seja, as dívidas de tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais, bem como outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo e reembolsos ou reposições, pois, os processos relativos à execução de coimas e outras sanções pecuniárias previstas no RGIT assumem um âmbito punitivo.

Outro exemplo de sanção reconstitutiva é a anulação de contratos simulados, nos termos do artigo n.º 240 do CC. Apesar do seu regime e respetiva

²⁴ Cfr. NUNO DE SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal...*, pp. 35 e ss, a ilegalidade do acto tributário realizado pela administração também se trata de uma ilicitude tributária suscetível de sanção. Assim, segundo este autor, quando a Administração viola as normas de tributação pratica um ato ilegal. A ilegalidade desse ato tributário tem como sanções possíveis a anulação do ato tributário e os juros compensatórios devidos aos particulares.

²⁵ Cfr, NUNO DE SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal...*, pp. 51 e ss.

sanção serem regulados pela lei civil, esta sanção é tributariamente relevante, pois é suscetível de desencadear uma infração tributária, em sentido estrito. Trata-se de uma verdadeira sanção reconstitutiva, pois, de acordo com o n.º 1 do artigo 289.º do CC, a anulação do negócio tem efeito retroativo, devendo ser restituído tudo o que tiver sido prestado ou, se a restituição em espécie não for possível, o valor correspondente. Assim, a celebração de um negócio simulado, nos termos dos ilícitos tributários, poderá desencadear duas sanções: uma reconstitutiva, nos termos da lei civil, que conduz à anulação do negócio, e uma punitiva, pois suscitará uma infração tributária, conforme alínea c), do n.º 1, do artigo 103.º do RGIT. Ressalva-se que, caso haja um negócio simulado, nos termos do artigo 39.º da LGT, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

Por outro lado, as sanções compensatórias têm caráter indemnizatório, pois pretende-se obter uma situação valorativamente equivalente à que existiria se não houvesse ilicitude, uma vez que não é possível a restituição da situação anterior, tendo em conta os lucros cessantes da importância não recebida.

Como referimos anteriormente, os juros tributários compensatórios, como o próprio nome diz, são sanções compensatórias. Assim, como prevê o n.º 1 do artigo 35.º da LGT, «São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária». A alusão aos juros compensatórios está presente nos restantes diplomas legais tributários, como é o caso do artigo 91.º do CIRS, artigo 102.º do CIRC, artigo 96.º do CIVA, etc.

Na esfera dos tipos de sanções temos ainda as sanções preventivas por si só. Estas não se podem confundir com as medidas preventivas que não pressupõem a verificação de qualquer ilicitude. Também não se podem confundir com os fins preventivos das sanções das infrações tributárias. Ora, como já referimos anteriormente, para haver uma sanção, tem de se verificar uma ilicitude, mesmo que esta sanção tenha como objetivo prevenir futuras ilicitudes. Estas têm um caráter excecional, pois se voltam para o futuro, ou seja, buscam evitar atos ilícitos no futuro. Variada doutrina, como é o caso de Nuno de Sá Gomes, considera que certas sanções acessórias previstas no RGIT são preventivas, como, a título de

exemplo, a interdição temporária do exercício de certas atividades ou profissões, prevista na alínea a) do artigo 16.º do RGIT, uma vez que visam estabelecer um entrave jurídico ao desenvolvimento de atividades sociais suscetíveis de desencadear novos ilícitos.²⁶

No meu ponto de vista, apesar de admitir o caráter preventivo em termos abstratos destas sanções, elas assumem-se essencialmente como punitivas, equivalentes a verdadeiras penas, uma vez que pressupõem uma sanção punitiva (pena/coima principal) que acaba por ser agravada com a sanção acessória.

Pelo exposto, assemelham-se mais a sanções preventivas, por si só, a liberdade condicional e o vencimento antecipado de uma obrigação quando não é paga uma prestação, a título de exemplo.

Por fim, temos as sanções punitivas, estas que se distinguem por terem uma maior reprovação da conduta do agente e um maior desvalor jurídico. Pelo exposto, estas sanções pressupõe a ideia de culpa.

Segundo a classificação de Nuno de Sá Gomes, que temos vindo a seguir, as sanções punitivas designam-se por penas, estas que se subdividem em penas civis (exemplo, indignidade sucessória), penas administrativas (onde se enquadram as contraordenações) e as penas criminais (a que correspondem às reações impostas na lei quando a infração constitui um crime).

Na nossa dissertação iremos analisar os fins destas duas últimas «penas», as sanções das contraordenações e crimes tributários que, como verificamos no ponto anterior, preenchem o conceito de infração tributária.

6. Evolução Histórica das Infrações Tributárias no Direito Português

As infrações tributárias, até ao atual RGIT, estavam divididas em infrações do domínio dos impostos administrados pelas alfândegas, as infrações tributárias aduaneiras, e do domínio dos impostos administrados pela DGCI, as não aduaneiras.

A primeira aparição do tema das infrações tributárias na doutrina remonta ao século XVIII, mais propriamente nos «Comentários aos artigos das sisas do

²⁶ Cfr. NUNO DE SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal...*, pp. 77 e ss.

Reino de Portugal», de António Telles Leitão de Lima, onde surge a afirmação «Quem não paga a sisa devida, comete furto...».²⁷

Porém, em 1844, mais propriamente com a Lei n.º 12, de 13 de dezembro, verificou-se um marco importante para o princípio da especialidade das sanções tributárias, uma vez que enumerava certas infrações tributárias autonomamente²⁸. Tratava-se de um diploma que criou um imposto sobre a transmissão de propriedade a título gratuito e que previa as sanções devidas em caso de comportamentos que prejudicassem a Fazenda Nacional, nomeadamente através de contratos simulados ou sonegação de bens.

Quanto à natureza das infrações tributárias, apenas a partir do século XIX se consagrou legalmente a doutrina dualista, apesar da discussão doutrinária ter irrompido para o século XX. Assim, como afirma Nuno de Sá Gomes, referindo-se às infrações de natureza administrativa e de natureza penal, já no século XIX eram estas últimas punidas «com penas de prisão e degredo aplicadas até por tribunais, segundo um processo penal, e as primeiras com penas patrimoniais aplicadas pelas autoridades administrativas».²⁹

Em relação às infrações tributárias aduaneiras em especial, estas foram consagradas no próprio CP de 1852, primeiro, e no CP de 1886, depois. Todavia, o tratamento destes crimes era remetido para legislação especial e, com o Decreto n.º 2, de 27 de setembro de 1894, foi aprovado o Contencioso Aduaneiro.

Eis que em 1941 é aprovado o novo Contencioso Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 31 664, de 22 de novembro) que, para além de conter normas processuais, também passa a conter as normas substantivas da generalidade dos crimes e transgressões aduaneiras e que estabeleceu como objetivo a separação entre responsabilidades tributárias de natureza criminal e civil, tendo sido essencial na aproximação das infrações tributárias aos princípios de direito penal e à teoria geral da infração criminal.³⁰

²⁷ Cfr. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime geral das infracções tributárias*, 3ª edição, Coimbra: Almedina, 2010.

²⁸ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 51.

²⁹ NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal: lições*, 2ª edição revista, atualizada e ampliada, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 83.

³⁰ ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Direito Fiscal*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1982, p. 11.

Posteriormente, apenas em 1983 foram realizadas alterações ao regime das infrações tributárias aduaneiras, com o Decreto-Lei n.º 187/83, de 13 de maio, que introduziu a figura das contraordenações aduaneiras, transitando para este diploma a matéria dos crimes aduaneiros e subsistindo no Contencioso Aduaneiro apenas as transgressões fiscais aduaneiras. Pouco tempo depois, o Decreto-Lei n.º 187/83, devido às sucessivas declarações de inconstitucionalidade com força obrigatória geral das suas normas³¹, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 379-A/89, o RJIFA.

Já no que concerne às infrações tributárias em matéria de impostos administrados pela DGCI, ou seja, não aduaneiras, os seus antecedentes encontram-se em três diplomas anteriores à Reforma fiscal de 1958/1965: O Decreto-Lei n.º 27.153, de 31 de outubro de 1936, o Decreto-Lei n.º 28.221 de 14 de novembro de 1937 e o Decreto-Lei n.º 29.480, de 10 de março de 1939. Estes diplomas previam a punição de administradores, diretores, gerentes e membros de conselho fiscal pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita numa pena de multa, para além de um possível crime de burla, punido com pena de prisão.

Com a reforma fiscal de 1958/1965, foram criadas várias transgressões fiscais que contavam dos códigos tributários respetivos, adotando-se como sanção principal a pena de multa não convertível em prisão. Inicia-se à data uma acesa discussão doutrinal e jurisprudencial, uma vez que entre as referidas transgressões apareciam factos ilícitos que já tinham sido classificados como crimes, logo colocava-se a questão se as transgressões revogavam as referidas normas criminais ou não. Assim, os tribunais comuns consideravam que se mantinham os crimes tributários anteriormente previstos na legislação da década de 30 com as transgressões, enquanto a doutrina penalista, encabeçada por Eduardo Correia e pela doutrina fiscalista, assim como o STA, consideravam que esses crimes tinham sido revogados com a Reforma, em observância pelo princípio do *ne bis in idem* e do princípio da especialidade.³²

Em 1976, o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho veio novamente prever a pena de prisão para crimes tributários mais graves, procurando combater os problemas mantidos desde a reforma fiscal.

³¹ Cfr. Ac. do TC, proc. n.º 414/89, de 7 de junho

³² NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão fiscal...*, pp. 93 e ss.

Porém, quer pelas dificuldades de interpretação e aplicação dos seus preceitos normativos, quer pela sua suposta inconstitucionalidade orgânica, uma vez que era matéria da competência exclusiva da Assembleia da República e foi emanado pelo governo, o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho teve vida curta, pelo que foi expressamente revogado pelo RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro.

Quanto à autonomização dos crimes contra a segurança social, em relação ao direito penal comum, só ocorreu com o Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de junho, que alterou o RJIFNA.

Eis que surge o RGIT, em 2001, com a Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, recebendo o direito tributário punitivo um tratamento unitário. Entretanto, este diploma já foi alterado 29 vezes, tendo a última alteração ocorrido com a Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

7. O Direito Penal Secundário e o Direito Penal Tributário

O direito penal secundário/especial/económico, ligado com a afirmação do direito administrativo, surgiu no ordenamento jurídico com a cumulação de várias motivações que foram surgindo ao longo História.

Este percurso teve o seu ponto de partida no aparecimento do Estado de Polícia iluminista que alargou a tutela da administração aos mais variados campos, nomeadamente interesses culturais, económicos ou políticos. Começa então a erguer-se um abundante ordenamento policial, apesar de ainda não sujeito a preceitos jurídicos.³³

Porém, na Revolução Francesa, e com o advento do Estado de Direito formal, a administração surge na ordem jurídica formal, sujeita a preceitos jurídicos, estando a sua atividade de polícia responsável pela *proteção antecipada de perigos* para a consistência dos direitos subjetivos dos particulares. Coloca-se, pela primeira vez, a possibilidade de conexionar a tutela penal com a administração, pois a ofensa à atividade policial começa a ganhar relevo jurídico, surgindo o então denominado direito penal administrativo, que visava a proteção

³³ R. SOARES, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra: Atlântida, 1955, p. 56.

de uma série mais ou menos indeterminada de perigos, e que se distinguia do direito penal de justiça, que protegia direitos subjetivos individuais.

De forma progressiva, a intervenção do Estado na sociedade e ordenamento jurídico acentua-se com a crise suscitada com o primeiro conflito mundial. Esta atividade, agora definitivamente jurídica, alarga-se essencialmente no domínio da Economia. Então, o Estado «usa» as sanções criminais, de forma a prosseguir os seus fins de política social. É o chamado direito penal administrativo, no preciso sentido de que sanciona, com penas, a violação de ordenações da Administração. Este direito penal administrativo tem a característica formal de surgir em diversa legislação extravagante, daí o uso da expressão «direito penal secundário.»

Entre nós, com o surgimento do constitucionalismo, surgiu o primeiro quadro jurídico para a atividade policial e para as ofensas contra ela cometidas pelos cidadãos. Posteriormente, com a 1ª Guerra mundial, também o intervencionismo estatal, a par do contexto europeu, ganha forma, surgindo várias legislações penal extravagante, nomeadamente nos domínios dos preços (Decreto n.º 4506, de 29-7-1918), da proteção do ambiente (Decreto n.º 682, de 23-7-1914) e da defesa da força animal (Decretos n.º 5650, de 10-5-1919, n.º 5864, de 12-6-1919 e n.º 11069, de 11-9-1925). Com o Estado Novo, instalado a partir de 1926, o direito penal secundário acentuou-se ainda mais, surgindo variada legislação extravagante, como por exemplo o Decreto-Lei n.º 41 204, de 24-7-1957, sobre «infrações contra a saúde pública e a economia nacional».

Podemos agora afirmar que o direito penal secundário surgiu como resposta aos múltiplos âmbitos de intervenção da ordem jurídico-administrativa do Estado que foram emergindo.

A intervenção do direito penal secundário, ainda hoje, se faz sentir sobretudo no domínio da economia, motivo pelo qual é várias vezes designado também de direito penal económico.

Em termos formais, o «Direito penal secundário é o conjunto de normas de natureza punitiva que constituem objeto de legislação extravagante e contêm, na sua generalidade, o sancionamento de ordenações de carácter administrativo».³⁴

³⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, in *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, volume I, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra: Coimbra editora, 1998, p. 44.

Este, ainda que penal, é diferente do nuclear direito penal clássico. Advém como resposta a situações jurídicas novas, uma vez que a evolução social, com a consequente modificação das formas de delinquência, obriga a alterações sistemáticas na legislação penal e à introdução de novas figuras delitivas, ou à adaptação de outras, merecedora de novas tutelas.³⁵

No âmbito do direito penal secundário, que tutela as mais variadas matérias, cumpre ainda constatar, como o faz variada doutrina, que este pode, de certa forma, incompatibilizar-se com o princípio da necessidade da pena, pois verifica-se uma «hipercriminalização em que qualquer política social parece ter de ser realizada à custa de normas penais (...)».³⁶

Apesar das diferenças com o direito penal comum, não podemos considerar o direito penal secundário completamente autónomo e distinto, pois não deixa de se enquadrar no direito penal e nos seus princípios básicos.

Ora, é paradigma deste direito penal secundário, o direito penal tributário uma vez que foi «o contributo decisivo da emergência do ideário do Estado de Direito social» que elevou as infrações tributárias à categoria de infrações penais, verificando-se o «triunfo da nova impositação ético-jurídica do delito fiscal».³⁷

Também Alfredo José de Sousa considera o direito penal tributário como direito penal secundário/económico, uma vez que «o imposto constitui também um instrumento jurídico a utilizar pelo Estado na regulação, intervenção ou direção do sistema económico».³⁸

O direito penal secundário não tem características claramente uniformes, uma vez que se apresenta como uma «manta de retalhos» jurídicos, fruto da criação legislativa avultada e, de certa maneira, indisciplinada, pelo que é impossível definir uma teoria geral do mesmo.

³⁵ MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 24.

³⁶ Em MARIA FERNANDA PALMA, *Direito Penal Especial: O Vértice do Sistema Penal*, In: *Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso Pós-graduado de Aperfeiçoamento*, 1ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 13.

³⁷ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações)*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra: Coimbra editora, 1999, pp. 76 e ss.

³⁸ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito penal fiscal – uma prospectiva*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 201.

Porém, torna-se pertinente a análise do direito penal secundário, pois este, dentro da sua multiplicidade, apresenta conexões que permitem reconduzi-lo a um âmbito específico do direito penal com características comuns, nomeadamente «os tipos de bens que são protegidos, o modo de proteção que é assegurada e questionar se as suas finalidades não vieram já justificar uma alteração dos princípios e critérios clássicos de imputação, bem como dos fins das penas ou dos princípios tradicionais do Direito Penal».³⁹

Assim, o direito penal tributário, preservando a sua autonomia e identidade, convergirá com o direito penal secundário, de certa forma, nos fins prosseguidos pelas sanções impostas por estes e nos bens jurídicos por estes tutelados, pelo que, em fase mais avançada da nossa dissertação, voltaremos ao estudo do direito penal secundário, uma vez que este se torna imprescindível para percebermos os fins das infrações tributárias.

³⁹ Cfr. MARIA FERNANDA PALMA, *Direito Penal Especial: O Vértice do Sistema Penal...*, pp. 11 e ss.

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

III – OS FINS DAS SANÇÕES NO SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

1. O problema

Como prevemos no título da nossa tese, antes de avançarmos para os fins das sanções das infrações tributárias é necessário fazer o enquadramento do tema dos fins das sanções penais.

Assim, cumpre interrogar-nos: quais os fins das sanções? O que se pretende com a aplicação de uma sanção penal? Para quê punir? No direito privado pretende-se repor a situação jurídica anterior de quem foi lesado no seu direito, o que se pretende no direito penal?

Não nos podemos esquecer que as sanções penais limitam a liberdade dos indivíduos, pelo que estas, só serão toleráveis, se com elas forem tutelados outros interesses dignos de proteção jurídica.

Como afirma Figueiredo Dias, «o problema dos fins da pena criminal é tão velho quanto a própria história do direito penal», porém, apesar de muito discutido, mantém-se atual o seu estudo, quer dentro da ciência do direito penal, como na sociedade no geral, uma vez que as sanções penais são um assunto de extrema profundidade e que refletem mesmo a perspetiva moral, cultural e social de cada Estado.⁴⁰

Esta questão assume igualmente carácter filosófico. Algumas dúvidas ao longo da história, como veremos infra, foram surgindo quanto ao direito de punir, nomeadamente, «Se o mal pode ser ou não ser, ao sabor de modas, de entendimentos, que vêm, que passam, que se implantam e que se desenraízam (...)».⁴¹

Tal estudo, no entanto, deveria ser ainda mais aprofundado, nomeadamente pelo próprio legislador penal, uma vez que a política criminal não se pode descartar deste tema e deve constantemente interrogar-se das finalidades das sanções que aplica.

⁴⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral*, 2ª ed. - Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 43.

⁴¹ SOARES MARTINEZ, *Filosofia do Direito*, 3.ª Edição, Coimbra: Almedina, 2003, pp. 572 e ss.

No fundo, com os fins das penas, discute-se toda a teoria penal, ou seja, o fundamento e legitimação da intervenção penal, através do «mal» que são as penas e para que serve o direito penal.

Resumidamente, «a questão dos fins das penas constitui a questão do destino do direito penal e do seu paradigma.»⁴²

Ao refletirmos nos fins das sanções penais estamos também a refletir sobre o modo como o sistema penal está constituído, como também o modo como deveria/poderia estar.

De acordo com o *supra* referido e com a doutrina maioritária, os fins das penas coincidem com os fins do direito penal.

Porém, Germano Marques da Silva, ao contrário, divide os fins das penas dos fins do direito penal. O mesmo considera que as sanções não são a essência do direito penal, aliás, estas são instrumentais, ou seja, as sanções apenas são um meio para o direito penal realizar os seus fins.⁴³

Assim, os fins das sanções apenas se verificam na aplicação concreta das mesmas, uma vez que só aqui podemos falar verdadeiramente em fins das penas, de outro modo, estaríamos a averiguar os fins da ameaça da pena.⁴⁴

Germano Marques da Silva distingue ainda fins imediatos da pena, que identifica como a «satisfação dos interesses originados pela violação das normas» e fins mediatos da pena, que são os próprios fins do direito penal.

No âmbito do nosso trabalho, iremos adotar a posição defendida pela doutrina maioritária⁴⁵, identificando os fins das penas com os fins do direito penal. De facto, o que o distingue o direito penal das demais ciências jurídicas são as suas penas impostas pelo Estado e que põem em causa os direitos individuais das pessoas, pelo que, com a averiguação dos fins do direito penal, estamos

⁴² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 44.

⁴³ Entendimento explanado em GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, parte geral, Vol. 1: Introdução e teoria da lei penal, 2ª edição revista, Lisboa: Verbo, 2001, pp. 30 e ss.

⁴⁴ De igual modo, CAVALEIRO FERREIRA, *Direito Penal Português*, parte especial: II, Lisboa: Verbo, 1981, pp. 305 e ss, também considera que apenas no caso concreto se pode verificar os fins das penas, apesar de concluir o capítulo afirmando que os fins das penas são iguais aos fins do direito.

⁴⁵ Cfr. FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal : parte geral...*, p. 44.; J. BELEZA DOS SANTOS, *Ensaio sobre a introdução ao direito criminal*, Coimbra : Atlântida, 1968, p. 118; CAVALEIRO FERREIRA, ob. cit., pp. 305 e ss; TERESA PIZARRO BELEZA, *Direito Penal, Vol. 1*; 2ª edição revista e atualizada, Lisboa: AAFDL, 1998, pp. 269 e ss.; EDUARDO CORREIA, *Direito criminal*; colaboração Figueiredo Dias, reimpressão, Coimbra: Almedina, 1993, pp. 39 e ss., MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos. Teoria da Lei penal: interpretação, aplicação no tempo, no espaço e quanto às pessoas*, Lisboa: AAFDL, 2017, p. 49 e ss.

simultaneamente a procurar a legitimação do «mal» infligido pelas sanções (daí também ser «Direito Penal» a designação primordialmente usada, em detrimento de «Direito Criminal»). Segundo Figueiredo Dias, apesar de os fins das sanções penais e os fins do direito penal poderem ser distinguidos do ponto de vista lógico-hermenêutico, esta não deve ser a conceção adotada, pois as sanções «reagem por conseguinte sobre o próprio conceito material de crime (sobretudo através do princípio da necessidade) e codeterminam, por aí, a resposta à questão da função do direito penal»⁴⁶. Ou seja, a violação de um bem-jurídico penal não basta para legitimar o direito penal. É ainda preciso que seja proporcional/necessário o uso de sanções penais, restritivas de liberdade, pelo que, só em última *ratio*, uma determinada violação de um bem jurídico-penal deve ser considerada crime e suscetível de penas. É, no fundo, a primazia da sanção/consequência jurídica sobre o crime.

Certa doutrina divide ainda o fundamento da pena dos fins das penas. Ou seja, no primeiro, a questão que se coloca é *em que medida será legítimo punir?* E no segundo *para que serve a pena?* Ora, consideramos que os dois conceitos, no fundo, se identificam. Conforme expõe Manuel Cortes Rosa, «A verdade é que não se pode dar qualquer resposta ao problema do fundamento da pena sem ter em consideração os fins que se lhe assinalam: a legitimidade do direito de punir depende, em primeira linha, do escopo prosseguido com o exercício desse direito. (...) o fundamento da pena reduz-se à averiguação da sua legitimidade, equacionada perante determinados fins que à pena se assinalam»⁴⁷.

Faz-se ainda referência à distinção exposta por Teresa Pizarro Beleza entre fins mediatos e fins imediatos das Penas. Segundo esta autora, os fins mediatos das penas identificam-se com os fins do Estado, numa perspetiva de Ciência Política.⁴⁸

Assim, mediatamente, o direito penal é um instrumento do Estado na «criação de um certo tipo de relações económicas e sociais, ou seja, de um certo tipo de sistema político». Esta questão seria mais evidente nos regimes totalitários.

⁴⁶ FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral...*, p. 44.

⁴⁷ MANUEL CORTES ROSA, *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 6.

⁴⁸ TERESA PIZARRO BELEZA, *Direito Penal, Vol. 1...* 270 e ss., assim como BELEZA DOS SANTOS, *Ensaio sobre a introdução ao direito criminal...*, pp. 117 e ss e EDUARDO CORREIA, *Direito Criminal...*, pp. 39 e ss.

No entanto, Teresa Pizarro Beleza admite deixar de lado estes fins mediatos, que se enquadram mais no âmbito da Ciência Política e da Teoria dos fins do Estado.

Já os fins imediatos seriam aqueles que a maior parte da doutrina identifica como os fins das penas.

Estes fins, ao longo da história, dividiam-se em duas teorias fundamentais: as teorias absolutas («*res absoluta ab effectu*»), também denominadas de teorias etiológicas e ético-jurídicas, ligadas à ideia de retribuição, ou seja, a pena é um fim em si mesma e uma exigência de justiça, que deve ser aplicada de forma a que o «mal» da conduta do criminoso seja retribuído a este; e as teorias relativas («*res relata ad effectum*»), ou teorias utilitárias/finalistas, pois o mal infringido pela pena tem como finalidade evitar futuras violações, esta que é a finalidade de toda a política criminal e, assim sendo, a pena em si não é um fim em si mesma. Estas últimas dividem-se em doutrinas da prevenção geral e em doutrinas da prevenção especial.

Ora, «toda a interminável querela à roda dos fins das penas é reconduzível a uma destas posições ou a uma das múltiplas variantes através das quais se tem tentado a sua combinação»⁴⁹ - as teorias mistas.

Antes de analisarmos com maior rigor cada uma destas teorias, veremos a predominância histórica de cada uma.

2. Uma perspetiva histórica

Curiosamente, como ressalva Eduardo Correia, a hegemonia de cada uma das teorias (puras) das penas tem-se alternado «num rotativismo cíclico». Porém, ressalva-se que nenhuma delas conseguiu «o consenso unânime dos criminalistas» na época em que vingaram.⁵⁰

Nos primórdios do pensamento filosófico, Eurípedes e Píndaro, consideravam que a pena era a resposta ao dano e mal objetivamente produzido, ligado à ideia de «olho por olho», pelo que o seu fim era a retribuição, muitas vezes se equiparando o crime e a pena (por exemplo, no caso de homicídio a pena seria a morte).

⁴⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 44.

⁵⁰ EDUARDO CORREIA, *Direito Criminal...*, p. 42.

Já Platão assumiu-se como o primeiro defensor da tese da prevenção geral uma vez que, segundo as suas palavras, em Protágoras 324, «ninguém deve punir o ilícito porque ele se praticou ... pois o que sucedeu não mais se pode desfazer, mas considerando o futuro, ou seja, para que nem aquele que sofreu a pena volte a praticar um crime nem qualquer outro que veja a punição o faça».⁵¹

Na Idade Média, o ciclo dá de novo a volta e o pensamento retributivo volta a ganhar força, com S. Tomás de Aquino e Santo Agostinho, sob a influência das concepções germânicas do talião (que deriva da palavra latina *talio* que em português quer dizer *tal e qual*, ou seja, “olho por olho, dente por dente”), assim como das doutrinas da Igreja. Aqui, esta teoria, que tem como base a ideologia religiosa, foi usada como arma do poder feudal.

No Renascimento, com o ressurgir dos autores clássicos, forma-se um pensamento misto entre as ideias retributivas defendidas à data, postas em prática pelo poder judicial, e a visão prevencionista geral clássica, ligada à ideia humanista e contra a concepção divina da retribuição.

Já na Idade moderna, com o aproximar da Revolução Francesa, surgiu um pensamento, encabeçado por nomes como Hobbes, Puffendorf e Wolff, segundo do qual a única explicação racional para a aplicação de penas é a sua função preventiva, ideia esta ligada ao conceito de *contrato social*, uma vez que este consiste num pacto estabelecido entre o indivíduo e o Estado, em que, para assegurar a sua segurança, aquele restringe a sua liberdade, pondo-a à mercê do Estado. Beccaria e Feurbach, nos fins do século XVII e no século XVIII, foram os penalistas que mais propagaram este pensamento.

Porém, como temos vindo a referir, estas teorias vão-se alternando ciclicamente, surgindo assim os pensamentos de Kant e Hegel que voltam a defender o fim retributivo como fim único da pena. O primeiro associa esta tese à ideia de igualdade e justiça e, assim sendo, a pena tem de ser igual ao mal criado pelo infrator. Já o segundo tem em conta o dever de obediência que o indivíduo tem para com o Estado e, violando-o, deve ser castigado por isso.

No século XIX, com a *escola correcionalista alemã* e a *escola positiva italiana*, a teoria da prevenção especial volta a ganhar força. Ressalva-se que, aqui, esta

⁵¹ EDUARDO CORREIA, *Direito criminal ...*, p. 42.

visão não deixou de ter fortes críticas, nomeadamente dos defensores das filosofias dos atrás mencionados Kant e Hegel.

3. Teorias absolutas

Segundo os defensores das teorias absolutas, a pena é um instrumento que visa a retribuição, reparação, expiação ou compensação do mal do crime.

Apesar de a pena poder ter efeitos laterais relevantes, como por exemplo a prevenção geral, a essência da pena esgota-se na exigência de justiça. Assim, como uma conduta meritória merece um prémio, a conduta censurável merece um castigo.

No fundo, pune-se porque, no passado, se cometeu um «mal», sendo irrelevante o futuro e a prevenção.

Como verificamos supra, o fundamento desta teoria nem sempre foi idêntico ao longo da história, considerando uns que o que está em causa é a Justiça como mandamento de Deus, outros defendendo o princípio do talião do «olho por olho, dente por dente», outros ainda, mais recentemente, sustentam a sua defesa no «imperativo categórico» que é a Justiça ou na ideia de «restabelecimento do Direito».

Uma das questões essenciais desta doutrina é o modo como deve ser determinada a «compensação» a operar entre o «mal» do crime e o «mal» da pena. Como se averigua a devida retribuição?

Apesar de ultrapassado o princípio do talião, segundo o qual se punia no justo modo que se cometia o crime (a um crime de homicídio correspondia a pena de morte) e dado como adquirido que a pretendida igualação entre o crime e a pena seria sempre normativa e axiológica, a controvérsia mantém-se quanto à medida para aferir a proporcionalidade entre o facto e a pena. A reparação será a exata medida do dano produzido ou antes definida de acordo com o desvalor do facto e a culpa do agente? Hoje, é dado assente que a retribuição só pode ser função da ilicitude do facto e da culpa do agente. Como expõe Figueiredo Dias, «se esta doutrina se reivindica antes de tudo das exigências de «Justiça», essas implicam que cada pessoa seja tratada segundo a sua culpa e não segundo a lotaria da sorte e

do azar em que na vida se jogam os comportamentos humanos e as suas consequências.»⁵²

Podemos delinear, desde então, o primeiro mérito destas teorias: a consagração do princípio da culpa, na medida em que *não pode haver pena sem culpa e a medida da pena não pode em caso algum ultrapassar a medida da culpa*. Para além disso, é inegável que esta teoria se mantém no «inconsciente» da nossa sociedade e que, do ponto de vista leigo, há quem considere ainda a teoria retributiva.

Porém, são várias as críticas a apontar a esta teoria pura.

Para começar, estas teorias não respondem à legitimação, fundamentação e ao sentido da intervenção penal, pois o direito penal apenas se justifica, limitando-se assim os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, quando esta limitação deriva da necessidade de proporcionar o bem-estar da sociedade no geral. Ora, tais direitos da comunidade não podem ser assegurados através da compensação do «mal» praticado pelo crime, compensação essa onde é indiferente os bens jurídicos tutelados ou outro fim que não a pena em si mesma. Em bom rigor, a ideia retributiva deriva da velha vingança privada, onde, em nome da justiça, um «mal» poderia justificar outro «mal». Ora, é óbvio que esta ideia de justiça não é admissível.

Deste argumento deriva um outro, defendido por Figueiredo Dias e bastante pertinente: segundo o mesmo, estas teorias não são teorias dos fins das penas, uma vez que as penas são independentes dos seus fins de acordo com a doutrina retributiva, ou seja, a pena, de acordo com esta doutrina, é um fim em si mesma.⁵³

Como referimos, o princípio da culpa foi o grande mérito desta doutrina. Porém, a lógica desta doutrina deixa a sociedade indefesa em relação aos criminosos mais perigosos, mais precisamente os inimputáveis. Ora, se a medida da pena é definida apenas com a culpa do agente, num puro sistema de retribuição não se pode defender a sociedade contra os inimputáveis, pois não são livres e, portanto, não são culpados.

Por fim, refira-se ainda que esta doutrina é negativa do ponto de vista social, pois não prevê qualquer hipótese de ressocialização para o criminoso nem

⁵² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, pp. 46 e ss.

⁵³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, pp. 47 e ss.

se debruça sobre a «restauração da paz jurídica da comunidade afetada pelo crime; inimiga, em suma, de qualquer atuação preventiva.».⁵⁴

4. Teorias relativas

Assim como nas teorias absolutas, nas teorias relativas (ou preventivas) o facto ilícito também é pressuposto da punição. Porém, o fim da punição, aqui, não é compensar o mal do crime, mas prevenir a sua prática novamente, ou seja, nas teorias preventivas as sanções têm como objetivo, como o próprio nome diz, prevenir a prática do crime sancionado, no futuro.

A pena não deixa de ser um «mal» imposto ao criminoso, porém este mal é um instrumento para o fim último da sanção: a prevenção criminal, virada para a defesa da vida em sociedade e como instrumento político-criminal, pelo que o «mal» da pena, por si só, não é justificável.

De acordo com esta teoria pura, o facto ilícito é mero pressuposto da punição, sendo a medida da pena determinada apenas pela maior ou menor necessidade de prevenção.

Como veremos de seguida, as teorias preventivas dividem-se em duas: uns defendiam que era atuando sobre todos os potenciais violadores da ordem que se poderia proteger a sociedade, a denominada teoria da Prevenção Geral; outros consideravam que era atuando sobre o concreto delinvente que se atingiria tal objetivo, a teoria da Prevenção Especial.

A crítica geral que apontam às teorias relativas é a de que o agente acaba por ser usado e instrumentalizado para se alcançar os fins que se pretendem com as sanções, estando em causa a violação da dignidade humana. Segundo Figueiredo Dias esta crítica não tem fundamento uma vez que, «para o funcionamento da sociedade cada pessoa - embora só na medida indispensável - tem de prescindir de direitos que lhe assistem e lhe são conferidos em noma da sua eminente dignidade».⁵⁵ De facto, a liberdade do agente apenas é posta em causa tendo em consideração finalidades socialmente úteis e, em última instância, a sua própria

⁵⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 49.

⁵⁵ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 50.

dignidade, através, por exemplo, da ressocialização dele. Questão diferente é o modo de aplicação da pena que, aí sim, tem limites, dentro da dignidade da pessoa humana.

As restantes críticas às teses relativas estão associadas a cada uma das duas divisões, que veremos de seguida.

a) Teoria da prevenção geral

Aqui, a pena, como instrumento político-criminal, destina-se a atuar sobre a generalidade dos membros da sociedade, afastando-os da prática de crimes futuros, através de dois momentos: o da ameaça penal e o da própria execução da ameaça, quando o crime ocorre.

Esta prevenção geral pode ser vista de duas formas: como uma prevenção geral negativa ou de intimidação, partindo do pressuposto que a pena tem como fim a intimidação das outras pessoas através do «mal» infligido com a pena ao delinquente, numa perspetiva de coação psicológica, uma vez que a pena aplicada ao delinquente apresenta-se num «contra motivo» psicológico para afastar eventuais criminosos da prática do crime; ou como prevenção geral positiva ou de integração e, aqui, a pena é concebida numa perspetiva de necessidade para se manter a confiança da comunidade na vigência das normas e na tutela de bens jurídicos.

Um dos argumentos a favor das teorias de prevenção geral é a sua função de tutela subsidiária dos bens jurídicos. Ao contrário da retribuição, não se pune pelo «mal», mas sim pela proteção dos bens jurídicos e da paz jurídica.

A perspetiva da intimidação tem várias objeções, nomeadamente a dificuldade de definir quanto «mal» seria necessário infligir ao agente para alcançar o fim proposto, o que poderia levar a uma tendência para se usar penas cada vez mais severas (de forma a tentar erradicar de vez o crime) e levar a um direito penal de terror. Para além disso, o princípio da culpa seria subvertido, pois o *quantum* da pena não dependeria da culpabilidade, mas sim da eficaz intimidação. Mais ainda, apesar de serem considerações hipotéticas, esta teoria de intimidação podia levar a situações indesejáveis como, por exemplo, a um fenómeno de habituação às penas ou, até mesmo, construir um efeito de

solidarização para com o criminoso tendo em conta a severidade das penas, o que iria contrariar toda a intenção da intimidação.

Ora, «o interesse público não pode justificar que se inflija ao agente qualquer pena. A pessoa não é, em caso algum, um meio ao serviço de fins sociais...»⁵⁶.

Podemos concluir que o efeito intimidativo deve surgir da eficácia das instâncias de controlo (Ministério Público, órgãos de polícia criminal, Autoridade tributária, no caso das infrações tributárias), assim como da justa aplicação das sanções.

Apesar do *supra* exposto, a teoria da prevenção positiva, na perspetiva da prevenção de integração, ligada à «restauração da paz jurídica», ofereceu «um entendimento racional e político-criminalmente fundado ao problema dos fins das penas»⁵⁷.

Assim, parece-nos legítimo o uso das penas numa visão pedagógica e de afirmação do bem comum, desde que, ressalve-se, esta integração seja orientada para comportamentos socialmente aceitáveis.

b) Teoria da prevenção especial

Como referimos anteriormente, segundo esta doutrina o direito penal atua sobre o prevaricador individualmente para que este não volte a praticar crimes. Pelo exposto, há quem denomine esta tese de «prevenção da reincidência».⁵⁸

Ou seja, o que está na base da prática de um crime são as tendências da personalidade do agente.

No entanto, dentro desta teoria, a forma como a pena atinge a sua finalidade diverge.

Assim, segundo um primeiro vetor, a prevenção especial atingia-se através da intimidação individual. Esta vertente parte do pressuposto que a ressocialização/socialização não é possível e, assim, apenas aterrorizando o

⁵⁶ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 56.

⁵⁷ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 53.

⁵⁸ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 54.

delinquente, através de sanções severas, poderia acautelar a repetição da prática de um crime. Já outros entendem que o fim da prevenção especial é alcançado através da neutralização/incapacitação do agente através da sua segregação e retirando-lhe a possibilidade fática de praticar o crime. Ambas as hipóteses se enquadram numa prevenção especial negativa ou de neutralização.

Por outro lado, no extremo oposto, uns consideram que a prevenção individual é conseguida através da correção moral do delinquente, adaptando-a e conformando-a aos valores da ordem social. Outros ainda, numa versão mais extrema, consideravam que a criminalidade seria uma patologia, pelo que o delinquente deveria ser tratado como um doente, através de um modelo clínico. Estas duas hipóteses carecem de legitimidade uma vez que uma correção moral ou um tratamento médico coativo de tendências sociais violam os mais básicos direitos, liberdades e garantias, nomeadamente a autodeterminação da pessoa e a sua dignidade pessoal.

Hoje em dia, estas vertentes estão mais ou menos ultrapassadas, admitindo-se apenas a prevenção especial numa perspetiva de reintegração social ou socialização. Esta ideia enquadra-se na vertente social do Estado de Direito uma vez que é função do Estado corrigir as anomalias e desequilíbrios sociais, «favorecendo» a situação do criminoso. Obviamente que o que está em causa não é converter moralmente o agente, mas sim respeitar o seu modo de ser e garantir-lhe as condições mínimas para que não reincide. É, portanto, um modelo de voluntariedade, onde se «oferece» ao prevaricador a possibilidade de reinserção social, nunca através de uma imposição. Assim, o «mal» da sanção teria como finalidade a socialização e a defesa da comunidade.

Apesar de ser a única aceitável num Estado de Direito, a prevenção especial de socialização, encarada de forma pura, também é alvo de críticas.

Ora, se a ressocialização do agente fosse o único fim pretendido com a pena, poderia levar a casos em que o criminoso estaria preso por tempo indeterminado, uma vez que a sua socialização não tinha sido conseguida.

Para além disso, visto que o que está em causa é a prevenção da reincidência, caso o delinquente tivesse uma tendência para pequenos delitos, seria neutralizado até à sua «corrigibilidade», esta que é indeterminável, o que levaria penas desproporcionais, face ao bem jurídico em causa.

Por fim, esta teoria não responde à delinquência ocasional, pois, nestes casos, onde circunstâncias excepcionais e exógenas condicionaram a prática do crime, não existe uma perigosidade nem necessidade de socialização do infrator. Assim sendo, não haveria necessidade de pena? Não nos parece aceitável.

Ou seja, «crimes muito graves poderiam ficar impunes se não existisse perigo de reincidência e crimes menos graves poderiam justificar a prisão perpétua ou a morte»⁵⁹.

5. Teorias mistas ou unificadoras

Como ficou patente na exposição das teorias puras, todas elas têm argumentos contra e nenhuma delas é válida por si só.

Assim, os autores mais recentes têm vindo a fazer compatibilizações entre as doutrinas atrás referidas.

Dentro das teorias mistas existem dois grupos que merecem uma distinção: as teorias que aceitam a ideia de retribuição e as que apenas conjugam as teorias de prevenção.

Estas teorias tentam agregar o melhor de cada tese, no entanto, mesmo dentro desta vertente, as teorias podem variar, de acordo com a preponderância que é dada a cada fim.

A conceção mais relevante nestas doutrinas é a designada «teoria diacrónica». Como o próprio nome diz, aqui existem três momentos distintos de aplicação do direito penal: a lei, o julgamento e a execução da pena. Assim, os fins das penas atuam isoladamente em cada um dos momentos da atuação do direito penal: a lei, que constituiria o momento da ameaça abstrata, assegurava a prevenção geral; o julgamento, que aplicaria a lei, permitia a retribuição, considerando a culpa do agente; e a execução visaria a prevenção especial e a reintegração do agente.

Esta teoria está hoje abandonada uma vez que a referida divisão é meramente artificial, pois a pena é algo unitário, independentemente do momento

⁵⁹ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 57.

em causa e, assim sendo, em todos os momentos, o fim tem de ser o mesmo. Por exemplo, as medidas tomadas no âmbito da prevenção especial também têm de estar na lei, assim como no julgamento tem de se aferir a perigosidade do agente e tutelar os bens jurídicos, num sentido de prevenção geral.

Entre nós, dentro desta tipologia de teorias, realça-se a visão de Eduardo Correia, que parte de uma base ético-retributiva pura, colmatando as suas deficiências através do conceito de culpa na formação da personalidade. Assim, a pena seria o justo castigo, uma exigência de justiça. Mas esta retribuição não seria apenas medidas através do facto, mas também da personalidade do agente, ou seja, o criminoso também é culpado por possuir um «determinado modo de ser perigoso, a chamada «culpa na formação da personalidade».⁶⁰

Esta culpa consiste no facto de o agente ser responsável por si próprio e, assim, ter culpa relativamente àquilo em que se transforma, visto que seria seu dever «corrigir-se» e «modelar-se» com os princípios, valores e bens jurídico-penais da ordem jurídica.

É através deste conceito que Eduardo Correia compatibiliza a retribuição com a prevenção especial.

Para além disso, uma vez que a «retribuição impõe o estabelecimento do quantum máximo da pena que é justo que o delinquente sofra», a retribuição assegura o quantum necessário para garantir a prevenção geral: «ponto é que a prevenção seja justa».⁶¹

Esta visão é bastante criticável, pois existem casos em que dificilmente se provará a culpa do agente na formação da sua personalidade, devido aos fatores exógenos que o influenciaram e por nunca ter conhecido outra realidade.

Para além disso, a par da teoria diacrónica, mantém-se a ideia de retribuição que, segundo Figueiredo Dias, não é uma finalidade da pena, pois a pena aqui é um fim em si mesma, pelo que se mantêm as objeções atrás apontadas às teorias absolutas.

Também Maria Fernanda Palma defende que tanto a retribuição como a prevenção se articulam com os princípios constitucionais (da culpa e da necessidade) através de uma racionalização dos fins das penas, ou seja, «a

⁶⁰ EDUARDO CORREIA, *Direito criminal ...*, p. 63.

⁶¹ Cfr. EDUARDO CORREIA, *Direito criminal...*, p. 65.

retribuição justifica-se racionalmente, na verdade, por basear a pena no significado ético-jurídico do facto praticado. Mas a retribuição excederá a legitimidade do *jus puniendi* do Estado, quando prosseguir como um fim em si a expiação moral do delinquente, ultrapassando a medida necessária para a reafirmação do Direito»⁶².

Assim, segundo a Professora, «a pena retributiva só é, deste modo, legítima se for necessária preventivamente. Por outro lado, quer a prevenção geral quer a prevenção especial apenas se legitimam, como fins das penas, através da pena da culpa»⁶³.

6. A evolução dos fins das penas em Portugal⁶⁴

O problema dos fins das penas apenas ganhou importância a par com o início da codificação em sentido moderno, ou seja, a partir da entrada em vigor do primeiro CP, de 1852 (apesar de, até então, e desde os primórdios de Portugal, terem existido leis Penais).

Até aí, a legitimação do poder punitivo encontrava-se na justiça divina, que cabia ao Estado/soberano pô-la em prática, através de uma filosofia retributiva.

A partir da influência da Constituição de 1822 e do Iluminismo, a finalidade das penas passou a ser a prevenção geral de intimidação, alcançável com uma «justa retribuição», ligada à «ideia de proporcionalidade com a gravidade do crime e a culpa do agente».⁶⁵ Estas ideias, relacionadas com o conceito de «contrato social», foram postas em prática com o CP de 1852.

Já em 1864 foi proposta uma revisão ao CP de 1852, apesar de nunca ter entrado em vigor, que pendia para a prevenção especial, falando-se pela primeira vez em correção do delinquente. Esta vertente inspirou duas leis, uma de 1863 e outra de 1867, que aboliram as penas de morte e os trabalhos forçados.

O CP de 1852 continuava em vigor, no entanto, com a influência da filosofia kantiana e hegeliana, a finalidade ético-retributiva voltou a ganhar preponderância na doutrina portuguesa e eis que, em 1886, surge um novo CP. Porém, não se

⁶² MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 57 e ss.

⁶³ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 60.

⁶⁴ Resumo da exposição prevista em JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, pp. 64 e ss.

⁶⁵ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 67.

tratava de uma teoria ético-retributiva pura (apesar de assim o constar no relatório da reforma), mas sim conciliadora, tendo em atenção a doutrina correcionalista de prevenção especial que tinha surgido anteriormente.

No século XX, mais precisamente durante o Estado Novo, verificou-se o advento da pena retributiva com finalidades de prevenção especial.⁶⁶

Já após o 25 de Abril de 1974, em 1982, surge o primeiro CP Português pós-ditadura, que, de facto, se apresenta «descomprometido» com a questão dos fins das penas, talvez tendo em conta o momento de instabilidade política e social que se vivia.

Eis que, em 1995, se verifica a reforma do CP, vigente até então (independentemente das devidas alterações) que, já perante um Estado de Direito estabilizado, afirma no seu artigo 40.^o o seguinte: «Finalidades das penas e das medidas de segurança: 1 - A aplicação de penas e de medidas de segurança visa a proteção de bens jurídicos e a reintegração do agente na sociedade. 2 - Em caso algum a pena pode ultrapassar a medida da culpa. 3 - A medida de segurança só pode ser aplicada se for proporcionada à gravidade do facto e à perigosidade do agente.». É a consagração legal dos fins das penas e que estabiliza a visão do CP relativamente a esta questão.

No entanto, esta previsão legal levantou várias dúvidas, uma vez que alguns autores, como Sousa Brito, consideraram que não cabe ao legislador decidir uma questão de certa forma filosófica e controversa que, como vimos, tem várias teorias possíveis.⁶⁷ Segundo este autor, a pena, embora pretenda a tutela de bens jurídicos, não se define através deste conceito, uma vez que as restantes sanções jurídicas também defendem bens jurídicos e, assim, não é pertinente a redação de um artigo sobre os fins das penas.

Na exposição de motivos do CP em questão, que formulou a redação do artigo 40.^o, afirmou-se o seguinte: «Sem pretender invadir um domínio que à doutrina pertence – a questão dogmática dos fins das penas -, não prescinde o legislador de oferecer aos tribunais critérios seguros e objetivos de individualização da pena, quer na escolha, quer na dosimetria, sempre no pressuposto irrenunciável, de matriz constitucional, de que em caso algum a pena

⁶⁶ Tese esta já referida anteriormente neste capítulo e defendida por EDUARDO CORREIA

⁶⁷ SOUSA E BRITO, *Os fins das penas no Código Penal*, in: Problemas Fundamentais de Direito Penal. Homenagem a Claus Roxin, 2002, p. 157.

pode ultrapassar a culpa.» Ou seja, o legislador não quis encerrar uma discussão doutrinal milenar, mas sim estabelecer princípios orientadores para o julgador.

De facto, o meio forense não se pode abster de se questionar sobre os fins das penas que aplica, pois, a forma como se encara os fins das penas tem repercussões práticas e concretas no quotidiano, pelo que a previsão de um artigo referente a esta problemática apenas tornou a prática judiciária mais coerente e esclarecida.

7. Os fins das penas na jurisprudência

Como referimos anteriormente, com a reforma do CP de 1995, os fins das penas passaram para o ordenamento jurídico formal, de forma a vincular o julgador a uma posição assumida: a prevenção.

Anteriormente a 1995, o Ac. do STJ de 26/05/1993, proc. n.º 043185, é claro ao afirmar que «Entre os fins a perseguir com as penas o nosso legislador decidiu-se, preferencialmente, pelo fim retributivo, entendendo a pena como um castigo, e, por isso, é que um dos princípios basilares do Código Penal reside na compreensão de que toda a pena tem de ter como suporte axiológico-normativo uma culpa concreta».

Ora, logo em 1996, com o Ac. do TRC de 17/01/1996, surge a primeira jurisprudência sobre a matéria, na vigência do atual artigo 40.º do CP. No fundo, o referido Ac. vem afirmar que a medida da pena tem como primeira referência a culpa e como segunda, ao mesmo nível da primeira, a prevenção, evidenciando claramente que os fins das penas, no nosso ordenamento, são apenas preventivos. Assim, defende o Ac., que a medida da pena necessária é determinada em função da exigência do ponto de vista preventivo.

O STJ também não se olvidou de se pronunciar sobre a matéria, tomando, à partida, uma posição «conservadora», indo ao encontro daquilo que foi proferido por Sousa Brito, afirmando no seu Ac. que o artigo 40.º «não significa que o legislador tenha cedido a propósito (ilegítimo) de solucionar por via legislativa a questão da dogmática dos fins das penas», ajudando apenas a definir critérios estabilizados para a escolha e medida da pena. No fundo, considera o STJ que o

artigo 40.º é apenas uma ferramenta para o caso em concreto, não respondendo à questão doutrinal dos fins das penas, esta que se deve manter assim, doutrinal.

Apesar desta posição inicial, o mesmo STJ no Ac. de 08/10/1997, proc. n.º 874/97, ou seja, um ano depois, vem afirmar que a finalidade primeira da pena é efetivamente a defesa da ordem jurídico-penal, numa perspetiva de prevenção geral positiva ou de integração. Já as necessidades de prevenção especial positiva ou de socialização são subsidiárias. Este Ac. assume claramente que a finalidade das penas é a prevenção, mas, mais do que isso, toma partido dentro das subdivisões preventivas, assumindo que a finalidade primordial da pena é a prevenção geral positiva.

Posteriormente a este Ac., outros introduziram o fim de proteção de bens jurídicos, nomeadamente os Acs. STJ de 30/06/1999, proc. n.º 501/99 e o de 22/09/1999, proc. n.º 795/99. Como afirma o primeiro, a finalidade primordial das penas continua a ser a prevenção geral positiva, mesmo visando a proteção de bens jurídicos.

Mais recentemente, a título de exemplo, o Ac. do STJ de 16/06/2010, proc. n.º 7/09, vem reiterar que a partir de 1995 os únicos fins das penas são preventivos, servindo a culpa como limitadora da sanção e assumindo que o legislador deu ao julgador critérios objetivos para a determinação da pena, previstos no artigo 40.º do CP, reflexo do artigo 18.º, n.º 2 da CRP. O STJ destaca ainda mais a posição de Figueiredo Dias (que veremos de seguida) ao afirmar que o limite superior da moldura da prevenção geral de integração é oferecido pelo ponto ótimo da tutela dos bens jurídicos e cujo limite inferior é constituído pelas exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico. O Ac. ainda refere que há que ter em atenção o bem jurídico tutelado no caso concreto.

Por fim, fazemos referência ao Ac. do TRC, de 13/01/2016, proc. n.º 8/15, que teve por base recurso do MP e que considerou indevida a aplicação de uma pena de prisão suspensa em detrimento da prisão efetiva, pelo crime de condução de veículo sem habilitação legal.

No fundo, o MP defendeu que o tribunal «a quo» não teve em conta os fins de prevenção geral e especial, uma vez que o arguido já tinha antecedentes criminais relativos a infrações estradais, mostrando este «personalidade contrária aos valores sociais vigentes».

O TRC começa por defender que o objetivo último das penas é a proteção dos bens jurídicos, sendo a pena um instrumento de prevenção geral positiva que visa reforçar a confiança da comunidade na validade das normas que protegem os bens jurídicos, sendo a prevenção geral negativa um fim lateral. Acaba o tribunal «a quem» por considerar que a suspensão da execução da pena de prisão, tendo em conta motivos de prevenção especial, não deve ser aplicada se não forem cumpridos os fins de prevenção geral. Para além disso, uma vez que é reincidente, claramente o arguido demonstrou que os fins de prevenção especial não foram alcançados. Assim, o TRC deu provimento ao recurso.

Podemos concluir que a Jurisprudência, apesar de uma primeira fase, após a reforma do CP de 1995, ter mantido uma posição cautelosa, não assumindo claramente uma visão dos fins das penas, considerando que tal tema era de índole doutrinal, progressivamente foi indo ao encontro da atual previsão do artigo 40.º do CP, ao julgar que o único fim legítimo das penas é a prevenção (apesar de a formulação assumida variar de Ac. para Ac.).

8. Conclusão sobre os fins das penas

As teorias referidas, quer as puras, quer as mistas, como vimos, cada uma pelos seus motivos, não solucionam a questão dos fins das penas.

Assim, as posições defendidas atualmente pela doutrina tendem a ser mitigadas, derivando todas quer do artigo 18.º, n.º 2, da CRP, quer do artigo 40.º do CP.

Grande parte da doutrina, encabeçada por Figueiredo Dias, defende que as penas têm fins exclusivamente preventivos.⁶⁸

Como referimos anteriormente, num Estado de Direito Democrático moderno, não é admissível a repressão pela repressão, onde a pena se assume como um ato de expiação que não pretende qualquer outro fim que o mal da sanção.

Ora, assim apenas será permitido ao Estado subtrair a cada indivíduo o mínimo dos seus Direitos, Liberdade e Garantias indispensáveis à tutela dos bens

⁶⁸ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, pp. 64 e ss. e ANABELA RODRIGUES, *A determinação da Medida da Pena Privativa de Liberdade*, Coimbra; Coimbra Editora, 1993, p. 154.

jurídicos, não sendo, portanto, tolerável a aplicação de penas pelo mal que o agente praticou, mas sim numa ótica de prevenção da prática de futuros crimes.

Apesar do carácter meramente preventivo dos fins das penas, a retribuição teve o mérito de proclamar o princípio da culpa, culpa esta que tem um papel essencial nos fins das penas desta doutrina, como veremos de seguida.

Assim, a finalidade inicial e primordial das penas será a prevenção geral positiva ou de integração, ou seja, que atua sobre a generalidade das pessoas, aspirando-se a proteção dos bens jurídicos violados no caso em concreto, proteção essa para o futuro, de forma a atingir-se o «restabelecimento da paz jurídica comunitária abalada pelo crime.»⁶⁹

Este fim é o reflexo constitucional do princípio da necessidade da pena, previsto no artigo 18.º, n.º 2 da CRP.

O facto de entendermos que a prevenção geral positiva é a finalidade primordial da pena, pressupõe a existência de uma medida ótima de tutela dos bens jurídicos. Assim, a tutela dos bens jurídicos não pode exceder o princípio da necessidade das penas, por exigências acrescidas como, a título de exemplo, a especial perigosidade do agente. Por outro lado, abaixo do ponto ótimo atrás referido, apesar de existirem outros pontos suscetíveis de tutela, existe um limiar mínimo de defesa do ordenamento, abaixo do qual a tutela dos bens jurídicos deixa de ser eficaz.

Esta formulação dá-nos uma moldura de prevenção, «dentro de cujos limites podem e devem atuar considerações de prevenção especial»⁷⁰, e não a culpa. Portanto, o ponto de chegada, dentro do qual se determinará a medida da pena, é a prevenção especial positiva ou de socialização.

Apesar das funções negativas da prevenção especial também relevarem neste contexto, ou seja, a «admoestação» pessoal e motivos de segurança, é a prevenção especial positiva ou de socialização que assume especial preponderância, afirmando-se mesmo como critério decisivo. Ressalva-se, no entanto, que este critério apenas pode considerar-se quando existe carência de socialização por parte do agente. Caso assim não o seja, apenas se poderá ponderar a necessidade de advertência e de «neutralização» do agente.

⁶⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 79.

⁷⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 81.

Por fim, a pena concreta, a definir dentro da moldura, nunca poderá ultrapassar a medida da culpa. Já afirmamos que a culpa não se assume como um fim da pena nesta teoria, no entanto, nenhuma pena pode ser aplicada sem culpa, assim como não pode ser superior à culpa do agente no caso concreto. No fundo, é a consumação do princípio da culpa e da tutela da dignidade da pessoa, pois o poder punitivo nunca poderá ultrapassar a culpa e para se imputar um facto objetivo, é sempre necessário um elemento ético de censura pessoal do facto ao agente.

Ou seja, estes autores consideram que a culpa é indispensável para a aplicação de uma pena, sendo mesmo o seu limite. No entanto, isto não retira a natureza exclusivamente preventiva dos fins das penas: não há uma retribuição com a aplicação de uma pena, há sim criação de condições mínimas de convivência social, dependendo sempre a ressocialização da cooperação do delinquente. Assim, como termina Figueiredo Dias: «Toda a pena que responda adequadamente às exigências preventivas e não exceda a medida da culpa é uma pena justa».⁷¹

Ao contrário deste entendimento, José de Sousa e Brito, considera que a retribuição da culpa é um dos fins da pena, aliás, o mais importante, pois está diretamente relacionada com a pena, enquanto os bens jurídicos estão relacionados com a ilicitude. Assim, a culpa só é retribuída na medida necessária à proteção dos bens jurídicos, não é a culpa que é a medida da pena. Sousa e Brito afirma ainda que é contraditório considerar que a culpa é o limite da pena, mas que a retribuição da culpa não é um fim, pois dizer que a pena concreta é limitada pela culpa é a mesma coisa que dizer que a pena é medida pela culpa e, no fundo, «Medir a pena pela culpa é o conteúdo essencial da ideia de retribuição (...)»⁷².

Maria Fernanda Palma também defende uma interpretação do artigo 40.^o do CP distinta de Figueiredo Dias⁷³.

Tal diferença deriva do facto de a professora considerar que a culpa, para além de relevar para efeitos de responsabilidade subjetiva e da determinação da medida da pena, também vale como fundamento da pena. Assim, põe em causa a

⁷¹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 84.

⁷² in JOSE DE SOUSA E BRITO, *Os Fins das Penas no Código Penal*, Problemas Fundamentais de Direito Penal. Colóquio Internacional de Direito Penal em Homenagem a Claus Roxin, ed. Maria da Conceição Santana Valdágua, Lisboa, Universidade Lusíada, 2002, pp. 155 e ss.

⁷³ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, pp. 103 e ss.

função meramente restritiva da culpa nos fundamentos da punibilidade, pois o princípio da culpa «pode ser fundamento da pena no pressuposto da realização de um princípio de justiça», «se considerarmos a perspectiva de que a democracia exige a igual consideração pelos interesses e a subjetividade de cada um ...»⁷⁴.

No entanto, Maria Fernanda Palma realça que «esta dimensão nada tem a ver com a ideia de retribuição, mas sim com a ideia de uma relação punitiva justa a partir de comportamentos que só são verdadeiramente dignos de tutela penal porque os seus autores tiveram as devidas condições para se reconhecerem como responsáveis...» e porque se tal não fosse, punha-se em causa a igual consideração dos interesses de todos e a própria «necessidade da pena». Ou seja, a culpa condiciona, *a priori*, o fundamento da pena, «não a partir de uma ideia retributiva, mas a partir da consideração do merecimento da conduta do agente»⁷⁵. Para terminar o entendimento da professora, «a retribuição justifica-se racionalmente, na verdade, por basear a pena no significado ético-jurídico do facto praticado. Mas a retribuição excederá a legitimidade do *jus puniendi* do Estado, quando prosseguir como um fim em si a expiação moral do delinquente, ultrapassando a medida necessária para a reafirmação do Direito. Assim, a retribuição ancora-se na necessidade social em dois planos: ao nível do controlo das emoções geradas pelo crime – da pacificação social – e ao nível da proteção perante o delinquente. A pena retributiva só é, deste modo, legítima se for necessária preventivamente»⁷⁶.

Face ao exposto, cumpre-nos afirmar que todas as interpretações têm o seu mérito. Parece-nos evidente que a previsão do artigo 40.º do CP vai no sentido da posição de Figueiredo Dias, visto que foi o próprio que dirigiu os trabalhos da Reforma do CP de 1995. Ou seja, segundo o mesmo, a retribuição não responde à legitimação, fundamentação e ao sentido da intervenção penal, pois com a ideia de retribuição está-se a punir unicamente porque foi praticado um mal, não tendo em atenção a tutela de bens jurídicos e o bem-estar da sociedade no geral. No fundo, a ideia de retribuição pressupõe que se aplique um «mal» para compensar outro

⁷⁴ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, pp. 87 e ss.

⁷⁵ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, pp. 103 e ss.

⁷⁶ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 59.

«mal», não se lorigando nenhum fim da pena para além do «mal» que ela própria produz.

Ora, de facto, entendemos que as finalidades primordiais das penas devem ser preventivas, destacando-se a tutela de bens jurídico-penais, conceito este que iremos estudar de seguida. No entanto, não nos choca que o conceito de culpa funcione como fundamento da pena «por basear a pena no significado ético-jurídico do facto praticado», sempre descartado do seu efeito retributivo e não se assinalando como um fim em si mesmo. Aliás, como veremos nos fins das sanções das infrações tributárias, o motivo que legitimou, em primeiro lugar, a criminalização das infrações tributárias foi a eticização do direito penal tributário.

9. O conceito de bem jurídico

Como concluímos anteriormente, as penas buscam primordialmente a tutela de bens jurídicos. Cumpre-nos agora compreender este conceito.

Antes de mais, convém esclarecer que não estamos perante um conceito claramente determinado, apesar da sua essência, neste momento, ser consensual. Mas nem sempre o foi.

O conceito de bem jurídico surgiu inicialmente ligado às ideias liberais e individualistas do século XIX, onde este conceito identificava-se com os direitos individuais fundamentais.

Posteriormente, com a Escola alemã de Baden, o bem jurídico é apresentado como um conceito destinado a compreender e interpretar o preceito penal. Era, no fundo, um conceito metodológico, um meio para compreender a criminalização concreta.⁷⁷

Considerando a anterior aceção vazia de conteúdo, impôs-se a noção teleológico-funcional e racional, que considera o bem jurídico algo transcendente, ou seja, que não se identifica com o preceito penal, mas sim que o limita. No fundo, o bem jurídico, que assume funções sociais, preexiste à sua previsão legal.

Figueiredo Dias, assim como a maior parte da doutrina hoje em dia, consideram ainda que a Constituição assume um papel preponderante, na teoria

⁷⁷ Vd. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 115.

do bem jurídico, com um duplo objetivo: para além de limitar o arbítrio do legislador, é a própria Constituição que define os critérios de determinação dos bens jurídicos.⁷⁸ Assim, antes de se refletirem na lei penal, os bens jurídicos tuteláveis preexistem nos valores constitucionais e, apenas se forem protegidos pela via constitucional, é que podem ser dignos de tutela penal, ou seja, bens jurídico-penais.

No fundo, «o recurso à pena só encontrará justificação se tiver por finalidade a tutela de bens também socialmente dotados de relevância constitucional.»⁷⁹

Figueiredo Dias vai ainda mais longe e fala mesmo no princípio jurídico-constitucional implícito do «direito penal do bem jurídico».⁸⁰ Segundo este entendimento, o direito penal é controlado a partir dos critérios da «dignidade penal do bem jurídico» e «da necessidade da intervenção penal», tendo por base os princípios constitucionais da justiça e da proporcionalidade. Assim, «os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais e à ordenação económica» e, assim, sendo, os fins desses direitos constitucionais coincidirão com os fins dos preceitos penais.

O próprio Tribunal Constitucional tem admitido, na sua jurisprudência, a existência deste princípio constitucional material implícito. A título de exemplo, de acordo com o afirmado conjuntamente nos Acs. do TC n.ºs 85/95, 99/92 e 337/2002, «consistindo as penas, em geral, na privação ou sacrifício de determinados direitos, as medidas penais só são constitucionalmente admissíveis quando sejam necessárias, adequadas e proporcionadas à proteção de determinado direito ou interesse constitucionalmente protegido e só serão constitucionalmente exigíveis quando se trate de proteger um direito ou bem constitucional de primeira importância e essa proteção não posse ser suficiente e adequadamente garantida de outro modo».

⁷⁸GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português, parte geral ...*, p. 23

⁷⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *O movimento de descriminalização e o ilícito de mera ordenação social*, *Direito Penal Económico e Europeu. Textos doutrinários. Problemas gerais*, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p. 323.

⁸⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *O "direito penal do bem jurídico" como princípio jurídico-constitucional implícito (à luz da jurisprudência constitucional portuguesa)*, In: *Revista de Legislação e de Jurisprudência*. A. 145, n.º 3998 (maio-jun. 2016) - Coimbra: Coimbra Editora, 2016, p 250.

Independentemente da consideração do princípio constitucional implícito do direito penal do bem jurídico, há hoje um tendencial consenso quanto ao núcleo essencial do conceito de bem jurídico «como a expressão de um interesse, da pessoa ou comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante (segundo Figueiredo Dias, constitucionalmente relevante) e, por isso, juridicamente reconhecido como valioso». ⁸¹ É, no fundo, o objeto do direito penal e aquilo que, através das penas, se pretende proteger.

Realça-se aqui a posição de Maria Fernanda Palma relativamente ao conceito e papel do bem jurídico. Segundo a professora, a legitimação do direito penal «não se baseia exclusivamente na proteção de bens jurídicos», pois há situações subjetivas, enquanto uma «dimensão da pessoa» e a sua relação com o Estado democrático, que têm legitimidade penal, mas que «em última análise, têm uma vaga referência a bens jurídicos no sentido tradicional». No entanto, a autora reconhece que «o conceito de bem jurídico tem vários significados para a delimitação do conceito material de crime e para a função e legitimação do Direito penal»⁸².

10. Os fins das coimas

Na parte II, ponto 3, já fizemos a distinção entre crime e contraordenação, onde verificamos que cada um dos ilícitos é autónomo do outro.

No fundo, o mesmo se passa com as respetivas sanções, pois as mesmas têm natureza e finalidades distintas.

Tal como a pena, a coima não tem fins exclusivamente absolutos.

Aliás, nas contraordenações, a censura ética e a culpabilidade do agente têm menor preponderância do que nos crimes, portanto, a ideia de retribuição seria, de todo, descartável.

⁸¹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS; *O problema da consciência da ilicitude em direito penal*, Coimbra: Almedina, 1969, p. 79.

⁸² MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, pp. 75 e ss.

Apesar de ter apenas finalidades preventivas, designadamente a tutela de certos bens jurídicos, as coimas não exercem, por regra, finalidades de prevenção especial positiva, designadamente no âmbito da ressocialização, pois, em bom rigor, a coima tem um efeito de mera reprimenda relacionada com o incumprimento de certos normativos, quer proibições, quer imposições. Assim, destaca-se a prevenção geral (com um critério qualitativo de menor importância em relação ao direito penal, obviamente), na medida em que os fins das coimas «são apenas de reordenação da vida social»⁸³.

Porém, temos de fazer aqui referência às sanções acessórias nos processos contraordenacionais que contrariamente às coimas, têm uma finalidade vincadamente de prevenção especial positiva/socialização.

⁸³ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 117.

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

IV – OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. O problema

Realizada a indagação sobre os fins das sanções em termos gerais, iremos agora debruçar-nos nas infrações tributárias.

Voltamos a lembrar que, nesta análise, estamos a apreciar a própria legitimidade do direito penal tributário.

Conforme Maria Fernanda Palma, relativamente aos fins das penas, «uma das grandes questões através das quais se tem indagado, ao longo dos séculos, o sentido último do Direito Penal e do merecimento criminal (dignidade punitiva) das condutas humanas é a *vexata quaestio* dos fins das penas»⁸⁴.

Como verificamos anteriormente, no direito penal clássico, assim como, tendencialmente, nas contraordenações, as sanções têm como finalidade primordial a tutela de bens jurídicos, e, seguindo o pensamento de Figueiredo Dias, existe uma moldura de prevenção geral de integração cujo limite superior é oferecido pelo ponto ótimo de tutela de bens jurídicos, que não pode exceder os princípios da proporcionalidade e da necessidade das penas e cujo limite inferior é constituído pelas exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico. Dentro desta moldura de prevenção geral de integração, a pena é encontrada em função das exigências de prevenção social. Por fim, a pena concreta é limitada pela medida da culpa. No entanto, ao contrário do autor referido e de acordo com Maria Fernanda Palma, a culpa pode também servir como fundamento da pena, *a priori*.

Não podemos descartar que «o direito penal tem por função a prevenção da criminalidade e a garantia das pessoas contra os eventuais abusos do poder e estas funções hão de fazer-se com respeito dos princípios democráticos: respeito da pessoa, legalidade das incriminações e das penas, aplicação jurisdicional das penas, tutela de bens jurídicos, exigência de culpabilidade como pressuposto da punição, subsidiariedade das incriminações, proporcionalidade das sanções, humanização das penas e da sua execução»⁸⁵.

⁸⁴ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 49.

⁸⁵ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português...*, p. 58.

Ou seja, iremos ver como estas particularidades se refletem no sistema das infrações tributárias, tentando, no final, responder à questão das finalidades das infrações tributárias: porquê que se pune nos delitos tributários? Estes fins têm legitimidade penal? Os fins das sanções das infrações tributárias distanciam-se das restantes sanções? Até que ponto?

Assim, inicialmente, iremos analisar os fins das sanções nas infrações tributárias e as suas particularidades.

Nesta jornada, assume particular importância o estudo do bem jurídico tutelado nas infrações tributárias uma vez que a legitimidade e especialidade da punição nos delitos tributários deriva daquele.

Na verdade, o bem jurídico define «juntamente com os princípios do direito penal da fragmentariedade, da subsidiariedade, e de *última ratio*, a montante, e com as finalidades das penas, a jusante, o que pode ser legitimamente tutelado através deste ramo do direito»⁸⁶.

Dentro desta análise, é preponderante o estudo do direito penal secundário, pois trilha as particularidades deste direito penal especial, onde se inclui o direito penal tributário.

2. Os fins das sanções nas infrações tributárias

Tendo em conta os fins das sanções anteriormente referidos, cumpre-nos verificar se estes, nos moldes em que foram definidos, também se aplicam no direito penal tributário.

Conforme Manuel Cortes Rosa, «as penas fiscais não têm por finalidade ressarcir prejuízos, reais ou presumidos, que a violação de um dever tributário tenha provocado à entidade credora do imposto», ou seja, não tutela interesses de um sujeito ativo concreto, mas sim «um interesse geral da sociedade, personalizada no Estado (...) e esse interesse geral (...) ligado à cominação de sanções para os autores de determinados atos ilícitos, não pode deixar de ser o

⁸⁶ CLAUS ROXIN, *Fragwürdige Tendenzen der Strafrechtsreform*, apud SUSANA AIRES DE SOUSA; *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 311.

interesse em que esses atos deixem de ser praticados, quer pelas mesmas pessoas (prevenção geral), quer por outras (prevenção especial)»⁸⁷.

Assim, há uma tendencial identidade entre os fins das penas criminais com os fins das infrações tributárias, ou não estaríamos perante direito sancionatório, apesar de algumas particularidades destas últimas, como iremos agora ver.

Figueiredo Dias, de forma bastante esclarecedora, apresenta um texto que se debruça diretamente sobre este tema, exposição essa que seguirá de roteiro nesta questão.⁸⁸

a) Prevenção geral/tutela de bens jurídicos

No que respeita à prevenção geral de integração, enquanto tutela de bens jurídicos, poderíamos ser tentados a considerar que o direito penal tributário não protege nenhum bem jurídico e que estamos perante bens imateriais, estes que não afetam ninguém em particular. De facto, o bem jurídico protegido no direito penal tributário é distinto do direito penal geral, uma vez que os bens jurídicos protegidos pelo segundo ligam-se diretamente com o indivíduo e direitos, liberdades e garantias fundamentais, enquanto no direito penal tributário estão em causa bens jurídicos ligados a direitos económicos e sociais.

No entanto, este facto não invalida que estejamos perante bens jurídicos penalmente tuteláveis e que, aliás, têm previsão Constitucional.

De outra forma, em bom rigor, nem poderíamos considerar tais ilícitos como penais, tendo em conta o princípio constitucional do direito penal do bem jurídico. No próximo ponto iremos verificar mais em pormenor as especificidades dos bens jurídicos no direito penal económico e, posteriormente, veremos quais os bens jurídicos concretamente tutelados nas infrações tributárias. A proteção desse bem jurídico será a finalidade primordial das sanções nas infrações tributárias.

⁸⁷ MANUEL CORTES ROSA, *Natureza Jurídica das Penas Fiscais, ...*, p. 11.

⁸⁸ JORGE DE 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*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, pp. 27 e ss, onde, no fundo, o autor fala em concreto nos fins das sanções do direito penal económico. Uma vez que o direito penal tributário é uma parte do direito penal económico, estas características gerais também se aplicam ao objeto de estudo desta dissertação.

Ainda em relação à prevenção geral, tendo em conta as especificidades dos ilícitos em causa, onde a prova é mais difícil, assim como a verificação do crime e tendo em conta a complexidade dos ilícitos e dos próprios agentes, exige-se em particular, que as sanções tenham uma especial componente de dissuasão e intimidação, ou seja, prevenção geral negativa. No nosso ordenamento, com especial importância na prevenção geral negativa, destacam-se, concretamente, os sucessivos agravamentos das sanções assim como o aumento dos prazos de caducidade e prescrição na LGT, «aumentando o efeito preventivo das normas e desencorajando comportamentos ilícitos que até hoje passavam sem punição nos tribunais, devido a manobras dilatórias...»⁸⁹.

No entanto, não devemos abandonar a ideia de prevenção geral de integração, nem nestes crimes em específico. Como referimos anteriormente, a vertente meramente de intimidação choca com a dignidade da pessoa humana, uma vez que esta é «usada» para alcançar outros fins. Para além disso, «o delincente económico sendo em regra, relativamente ao delincente comum, mais racional e calculado (...) pode em certos casos deixar-se mais facilmente motivar pela norma».⁹⁰

Outro aspeto particular nas infrações tributárias, relativamente à prevenção geral, é a importância da eficiência administrativa. De facto, com a modernização da máquina fiscal e serviços da segurança social, o risco de o delincente ser sancionado é maior, o que nos mostra que, nesta área, uma maior eficiência *à priori* é mais eficaz do que a prevenção ligada com as sanções. No entanto, verifica-se ainda a falta de eficácia da inspeção tributária, a falta de idoneidade do sistema fiscal assim como uma ausência de confiança geral sobre a justa distribuição da receita pública, factos que se relevam como responsáveis pelo fracasso na luta contra as infrações tributárias.

Ligada à questão da prevenção geral está ainda o tipo de pena a optar: multa ou prisão?

⁸⁹ GLÓRIA TEIXEIRA, *Estudo sobre as infrações tributárias*, in *infrações económicas e Financeiras: Estudos de Criminologia e Direito*, coordenação de José Neves Cruz, Carla Cardoso, André Lamas Leite e Rita Faria, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 577.

⁹⁰ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico ...*, p. 33.

Inicialmente, a doutrina portuguesa, de acordo com Eduardo Correia e Pedro Soares Martinez, defendia a aplicação de penas patrimoniais. Soares Martinez afirmava que «a pena melhor adequada à infração exclusivamente fiscal é a de multa; porque a opinião pública se mostra adversa à aplicação de penas mais graves nesta matéria, e também porque, sendo as infrações fiscais, pelo menos as dolosas, dominadas por intuítos económicos, as penas que envolvem sacrifício patrimonial se mostram ajustadas aos infratores defraudados quanto aos seus intentos»⁹¹.

Mais recentemente, assumindo-se como a doutrina maioritária, que tendemos a concordar e com previsão legal, vários autores, como Eliana Gersão, Braz Teixeira, Figueiredo Dias, Anabela Miranda Rodrigues e José de Faria Costa, defenderam que a pena de prisão é a mais adequada, nas infrações tributárias mais graves.

Segundo Anabela Miranda Rodrigues, referindo-se à pena de prisão, relata que «esta será, em abstrato, a pena mais adequada por se a única capaz (eficácia) de responder às necessidades, por vezes acrescidas, de promover a consciência ética fiscal, não lhe podendo assacar, por turno, os efeitos criminógenos que normalmente andam ligados ao cumprimento deste tipo de pena»⁹². Esta autora defende ainda que as penas de prisão, por outro lado, devem ser tendencialmente curtas, pois cumprem os fins de prevenção.

De igual modo, José de Faria Costa defende que «neste campo as penas devem ser “acutilantes”, “curtas” e “chocantes”», considerando que «a pena curta de prisão, com efeito estigmatizante, seja a que proporciona o efeito dissuasor e complexo a que toda a pena criminal aspira». Dando o exemplo do artigo 5.º do DL n.º 28/84, o autor considera que «a pena curta de prisão é o paradigma punitivo quando se está a trabalhar com o direito penal económico.»⁹³

Já na jurisprudência, de acordo com o Ac. STJ de 21/04/2004, proc. n.º 259/04, «Tratando-se de quantias de vulto – mais de 7000 contos -, a aplicação direta de uma pena de multa, que se traduz monetariamente numa reduzida parcela em relação ao montante devido ao Estado, pode contribuir para um

⁹¹ SOARES MARTINEZ, *Direito fiscal ...*, p. 371.

⁹² ANABELA MIRANDA RODRIGUES; *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal...*, pp. 484 e ss.

⁹³ JOSÉ DE FARIA COSTA, *Direito Penal Económico*, Coimbra, Quarteto Editora, 2003, pp. 91 e ss.

amolecimento da consciência coletiva do dever de cumprimento das obrigações fiscais. Razões de prevenção geral justificam, nestes casos, a opção feita pela pena de prisão, substituída por multa.»

b) A retribuição da culpa

Quanto à necessidade de culpa, aqueles que consideram que não estamos perante verdadeiros bens jurídicos e de infrações eticamente relevantes, também considerarão que não existe uma censura e, portanto, não existe culpa na prática das infrações tributárias.

Para além disso, grande parte dos crimes tributários são realizados por pessoas coletivas e grande parte da doutrina considerava que estas não eram suscetíveis de culpa. Ora, como já verificamos e ainda iremos aprofundar, estamos perante verdadeiros bens jurídicos, suscetíveis de censura e, conseqüentemente, culpa.

Quanto às pessoas coletivas, é hoje consensual que elas são suscetíveis de culpa, havendo vária doutrina sobre a temática.⁹⁴

Acrescenta-se ainda que a retribuição da culpa, no caso específico dos crimes tributários, assume uma intensidade acrescida, com papel não só de limitação da pena, mas também de censura social em relação ao agente tendo em conta a eticização deste tipo de infrações, eticização essa que veremos em pormenor no ponto 4 do presente capítulo.

c) A prevenção especial

Por fim, quanto ao fim de prevenção especial, este também assume peculiaridades nas infrações tributárias.

Em primeiro lugar, há quem considere que a pena, nestes casos, não tem os efeitos de (re)socialização, uma vez que, por regra, quem pratica estas infrações, são agentes com certa estabilidade económico-social e perfeitamente enquadrados na sociedade. Como afirma José de Faria Costa, «o universo destes agentes é o das

⁹⁴ Cfr., por exemplo, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes*, Lisboa, Verbo, 2009, entre outros.

classes sociais de rendimentos médios-altos ou altíssimos – vive sobretudo em “rede”. Isto é, vive e sobrevive porque a multiplicidade de contactos é a sua razão de ser. Uma palavra que se deixa cair em uma reunião, de trabalho ou mesmo social, é ou pode ser o fermento para negócios lícitos, por certo, mas, do mesmo modo, pode sê-lo para a prática de infrações antieconómicas. Para além de que é esta uma regra social que a experiência comum confirma, as relações sociais geram relações sociais». Daí que se fale, até «que tais agentes “sofrem” é de socialização a mais»⁹⁵.

No entanto, como realça Figueiredo Dias, e que tenderemos a concordar, «também o crime económico revela, em princípio, um defeito de socialização (...) com a sua atitude pessoal perante uma especial orientação estadual em matéria socioeconómica»⁹⁶.

Estes crimes são praticados, em regra, por agentes que têm a total consciência da ilicitude do facto praticado, factos estes planeados ao pormenor, o que demonstra uma clara confrontação à lei e, conseqüentemente, à comunidade.

No entanto, será verdade que a prevenção especial do agente nos crimes tributários terá um contexto favorável tendo em consideração o enquadramento sociocultural do agente.

As sanções acessórias, aqui, também têm um papel fundamental na prevenção especial, nomeadamente tendo em conta as suas particularidades. Como refere o Ac. do TRP, de 13 de março de 2013, proc. n.º 1316/10.3PTPRT.P2, «a pena acessória visa, tão só, prevenir a perigosidade do agente (muito embora se lhe assinale também um efeito de prevenção geral) ...».

Como refere Glória Teixeira, a pena acessória «poderá constituir, com a sua crescente aplicação pelas instâncias judiciais, importante recurso de prevenção e correta reparação do dano patrimonial provocado pela ilicitude tributária, especialmente nos casos de insuficiência económica ou patrimonial do contribuinte»⁹⁷.

⁹⁵ JOSÉ DE FARIA COSTA, *Direito Penal Económico*, Coimbra, Quarteto Editora, 2003, p. 92.

⁹⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico ...*, p. 37.

⁹⁷ GLÓRIA TEIXEIRA, *Estudo sobre as infrações tributárias...*, p. 578.

3. Caracterização do bem jurídico no direito penal secundário/económico

A proteção de bens jurídicos é a finalidade primordial das sanções. Já o confirmamos.

Para além disso, a tutela de um bem jurídico em específico é o que legitima o recurso ao direito penal e apenas quando se protegem bens jurídicos constitucionalmente previstos é que é proporcional recorrer à pena. O mesmo se passa com o direito penal económico.

Ou seja, de acordo com o princípio jurídico-constitucional implícito do «direito penal do bem jurídico», o recurso à pena só encontrará justificação se tiver por finalidade a tutela de bens jurídicos.

Ora, para analisarmos o bem jurídico protegido nas infrações tributárias temos de analisar inicialmente o bem jurídico no direito penal económico, pois este assume características próprias em relação ao direito penal nuclear, características essas que se refletem no direito penal tributário.

Na primeira parte da nossa dissertação adiantamos o tema do direito penal económico, onde desenhamos a evolução histórica, os motivos do seu surgimento, o domínio aonde se revela, a sua constante confrontação com o princípio da necessidade, a ligação com o direito penal tributário e a sua relativa autonomia em relação ao direito penal geral.

Não iremos adiantar quais os bens jurídicos protegidos no direito penal económico, uma vez que cada pena tem como finalidade a proteção de bens jurídicos em específico. Essa tarefa será realizada em relação aos bens jurídicos específicos das infrações tributárias.

Assim, ressaltam quatro características especiais do bem jurídico no direito penal económico e, conseqüentemente, tributário que iremos analisar.⁹⁸

a) A proteção de direitos sociais e económicos

⁹⁸ Tendo por referência a exposição de MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, pp. 92 e ss.

Enquanto no direito penal de justiça se tutela, no geral, bens jurídicos individuais, ligados ao livre desenvolvimento da pessoa, o direito penal secundário protege bens de natureza económico-social.

No direito penal de justiça, os bens jurídicos são aqueles que identificamos como «direitos naturais», inerentes ao homem, como é exemplo o direito à vida, à integridade e liberdade.

Já no direito penal secundário, são protegidos direitos essencialmente coletivos, que não se refletem tão facilmente no indivíduo concreto, mas sim enquanto parte da sociedade.

Esta divisão espelha-se na Constituição, que separa claramente os direitos, liberdades e garantias dos direitos económicos, sociais e culturais. Como vimos anteriormente, o diploma constitucional é o quadro de referência para a punibilidade e, assim sendo, os bens jurídicos tuteláveis têm de estar previstos na Constituição. No caso do direito penal económico, o bem jurídico tutelado deriva dos referidos direitos económico-sociais.

Esta identificação entre os direitos sociais e de organização económica com o direito penal secundário vem confirmar o atrás referido «princípio constitucional do direito penal do bem jurídico», independentemente de estarmos perante um direito penal especial.

No entanto, esta identificação com a Constituição não é necessariamente formal, mas sim material, podendo os bens jurídicos derivar implicitamente dos direitos sociais e económicos previstos na Constituição e terem ainda outras referências que não a CRP.

b) Bem jurídico como *posterius* e não como *prius*?

Vária doutrina considera que o bem jurídico nos delitos económicos é definido posteriormente à tipificação e respetiva criminalização do mesmo, ao contrário do bem jurídico no direito penal clássico, onde o bem jurídico é um conceito pré-positivo.⁹⁹

⁹⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português...*, p. 81.

Ou seja, «o interesse protegido pelas normas penais fiscais não é um *prius*, que sirva ao legislador como instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um *posterius*, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição»¹⁰⁰

Assim, segundo esta tese, o bem jurídico identifica-se, em grosso modo, com a respetiva previsão legal, pois, na maior parte das vezes, só a partir do momento em que há a criminalização é que é possível identificar o bem jurídico protegido.

Esta construção deriva do facto de os bens jurídicos no direito penal especial serem menos precisos. Destarte, estes apenas se determinam após a previsão do comportamento proibido, através de um juízo interpretativo.

Para além disso, esta doutrina considera que o direito penal de justiça está mais vinculado à Constituição, não sendo tão estreita a relação entre os bens jurídicos do direito penal económico e dos direitos económicos e sociais previstos na Constituição.

Ora, estamos aqui tentados a discordar, de certa medida, da visão exposta.

De facto, admitimos que a positivação dos bens jurídicos «económicos» na Constituição não é tão clara e densa como no direito penal geral.

No entanto, estes bens estão, grande parte deles, implícitos no texto constitucional, com a devida «relevância axiológico-social».

Também admitimos que o direito penal económico possa parecer mais artificial, sistemático e fruto de decisões políticas.

Mas os valores constitucionais e a ressonância ética estão presentes *a priori*, apesar de uma maior dificuldade para a decifrar (aliás, este facto leva mesmo a que alguns crimes económicos tenham como finalidade a tutela de vários bens jurídicos). Assim, o bem jurídico tem de ser complementado com os comportamentos a proibir no âmbito da política criminal.

Figueiredo Dias, após ter defendido o entendimento do bem jurídico como um *posterius*, veio posteriormente referir que, apesar «da relação de codeterminação recíproca entre o bem jurídico e a conduta típica», não se pode

¹⁰⁰ AUGUSTO 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: *Direito Penal Económico Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 263.

concluir «que no direito penal secundário o bem jurídico é um *posterius* e não um *prius*, um *constituto* e não um *constituens* relativamente à estrutura do ilícito e à matéria proibida. Exato é apenas que, nestas hipóteses (v.g., num crime económico), a matéria proibida assume uma relevância sistemática e funcional muito maior do que em crimes definitivamente consolidados à escala planetária (como é o caso do homicídio); e que essa maior relevância não deve ser desatendida ou minimizada em sede de hermenêutica e de aplicação do direito. Mas nem por isso o bem jurídico deixa de ser fundamento e o padrão-crítico do ilícito constituído e serve, portanto, essencialmente às mesmas funções dos bens jurídicos do direito penal de justiça».¹⁰¹

Ora, de outra forma, entendemos que não estaria legitimado o uso do direito penal nestes casos e não seria acautelado o fim das sanções da tutela dos bens jurídicos.

c) Um bem jurídico supra-individual

Outra característica predominante do bem jurídico no direito penal secundário é a sua supra-individualidade ou coletividade.

Em bom rigor, não se tutelam direitos dos indivíduos concretos, mas sim de um número indeterminado de indivíduos e, por vezes, do próprio Estado, como é o caso do aqui estudado direito penal tributário.

Estes interesses coletivos, uma vez que apresentam uma natureza complexa e difusa, são mais vulneráveis e mais dificilmente identificáveis que os interesses individuais, o que suscita a dúvida se estamos perante verdadeiros bens jurídicos.

Assim, a doutrina da “Escola de Frankfurt” considera mesmo que um bem jurídico tem de ter carácter pessoal, concreto, tangível e ligado ao indivíduo. Desta forma, são desconsiderados como bens jurídicos a grande maioria dos crimes económicos.¹⁰²

Já uma vertente mais moderada, mas igualmente apreensiva em relação aos bens jurídicos coletivos, afirma que apenas se poderá considerar um bem jurídico

¹⁰¹ Em JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 122.

¹⁰² De acordo com remissão de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *O papel do direito penal na protecção das gerações futuras*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, Volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 608 e ss.

coletivo se este, ainda assim, tivesse um “núcleo personalizável” e derivasse da tutela de bens jurídicos pessoais, pois só assim teria relevância penal¹⁰³.

Ora, tal conceção iria pôr em causa o próprio reconhecimento dos bens jurídicos coletivos como tal e deixar certos bens jurídicos coletivos de fora. Na verdade, existem bens jurídicos coletivos que, de facto convergem no indivíduo, no entanto, o que deve relevar será o bem jurídico em si, «sem tergiversações, como autênticos bens jurídicos universais, transpessoais ou supra-individuais»¹⁰⁴.

No caso dos delitos tributários, estes violam a comunidade no geral o que, no fundo, lesa o indivíduo enquanto membro da sociedade.

d) Bem jurídico protegido através de crimes de perigo

O bem jurídico, tendo em conta a atuação do agente, pode ser tutelado pela previsão de crimes de dano ou crimes de perigo.

Nos crimes de dano há uma lesão efetiva do bem jurídico em causa. Já nos crimes de perigo «a realização do tipo não pressupõe a lesão, mas antes se basta com a mera colocação em perigo do bem jurídico»¹⁰⁵.

Ora no direito penal económico, enquadrado nas preocupações resultantes da chamada «sociedade de risco», tende a ser direcionado para o perigo, atuando este direito penal especial de forma tendencialmente preventiva.

No entanto, os próprios crimes de perigo dividem-se em crimes de perigo concreto, aqueles onde o bem jurídico é efetivamente posto em perigo, e crimes de perigo abstrato, quando o perigo é apenas o motivo da proibição, mas sem que seja necessária a concretização deste perigo.

O direito penal secundário, tendo em atenção o carácter supra-individual do bem jurídico e a pretendida «tutela antecipada preventiva»¹⁰⁶ é mais «rico» em crimes de perigo abstrato, apesar de também se refletir em crimes de perigo concreto.

¹⁰³ Em JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *O papel do direito penal na protecção das gerações futuras...*, p. 609.

¹⁰⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *O papel do direito penal na protecção das gerações futuras...*, p. 609.

¹⁰⁵ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 309.

¹⁰⁶ MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 106.

Realça-se que a constitucionalidade da figura dos crimes de perigo abstrato foi várias vezes posta em causa pelo facto de poderem constituir uma violação ao princípio da culpa e da legalidade. No sentido da não inconstitucionalidade, o Ac. do TC 426/91, de 6-11-1991 afirmou que «quando visarem a proteção de bens jurídicos de grande importância, quando for possível identificar claramente o bem jurídico tutelado e a conduta típica for descrita de uma forma tanto quanto possível precisa e minuciosa.»¹⁰⁷.

No entanto, algumas opiniões têm sustentado que, quando se prove que não houve qualquer perigo para o bem jurídico, os crimes de perigo abstrato não devem ser constitucionais e, conseqüentemente, punidos.

Quanto a esta questão da constitucionalidade dos crimes de perigo de abstrato, e de forma a não nos alongarmos mais nesta temática, podemos concluir com a afirmação de Figueiredo Dias: «os delitos de perigo abstrato são dogmaticamente aceitáveis – e jurídico-constitucionalmente inobjektáveis – se e na medida em que for neles respeitado o princípio da determinabilidade do tipo e afastada qualquer presunção de culpa; se e na medida em que o não for impõe-se o seu desaparecimento, ou – quando tal seja possível e necessário – a sua transformação em meras contraordenações ou a sua redefinição típica em termos dogmática e constitucionalmente admissíveis»¹⁰⁸.

4. A eticização do Direito Penal Tributário

Voltemos agora às infrações tributárias, dentro do fenómeno dos crimes económicos, uma vez que é este o objeto desta dissertação.

Como vimos no primeiro capítulo, quando analisamos a natureza da infração tributária, estas nem sempre foram consideradas reprováveis. No fundo, considerava-se a fuga aos deveres tributários ética e moralmente neutra. Aliás, era dado o devido mérito a quem praticava os denominados “delitos de luvas brancas”, exemplo até de certa inteligência.

Os principais argumentos (alguns, aliás, ainda são defendidos) contra a criminalização dos delitos tributários eram: 1) o sentimento de injustiça ligado à

¹⁰⁷ Através de remissão de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal: parte geral ...*, p. 310.

¹⁰⁸ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário ...*, p. 49.

tributação dos contribuintes, que leva à prática do delito; 2) a reduzida ressonância ética, pois trata-se do enriquecimento do Erário Público; 3) a politização dos impostos, que variam de partido para partido, fugindo, assim à ideia de justiça; 4) o princípio da necessidade do direito penal não se compatibiliza com a criminalização dos delitos tributários; 5) a débil consciência tributária; 6) a ineficácia do direito penal para assegurar os fins pretendidos.¹⁰⁹

Não podemos deixar de referir que, hoje em dia, esta visão está tendencialmente ultrapassada. Digo tendencialmente porque, de facto, é reconhecido que «a fuga ao fisco» é um fenómeno que dificilmente será totalmente erradicado, sendo apenas controlado a níveis toleráveis.

Na verdade, de acordo com o Relatório de 2009, a título de exemplo, entre os anos de 2000 e 2006 foram aplicadas 109 penas de prisão efetiva por crimes tributários e 1822 penas por pena suspensa, o que contraria a ideia de impunidade relativamente aos crimes tributários.¹¹⁰

Assim, hoje, como refere Mário Januário, «fica-nos a ideia de que a fraude e evasão fiscal mais grave, subespécie da criminalidade económica, tem vindo a ter uma reprovação geral ou censura social cada vez maior, à luz dum Estado Providência ou Prestador atual. Ou seja, atentar hoje gravemente contra o erário público fugindo aos impostos já não será, pelo menos, superior coeficiente de inteligência...»¹¹¹.

Ou seja, as infrações tributárias não são axiologicamente neutras.

Esta eticização está ligada à importância ética do sistema fiscal enquanto meio responsável pela justiça retributiva e enquanto suporte financeiro do Estado Social.

A ideia de justiça fiscal, em termos teórico-fiscais, nem sempre foi a mesma.

Assim, para os economistas clássicos, a justiça tributária consiste no princípio do benefício, ou seja, cada indivíduo apenas contribui para o fisco na

¹⁰⁹ Resumo de NUNO SÁ GOMES, *A criminalização das Infrações Tributárias*, ..., p. 299. O autor, dá-nos ainda conta de «um juiz de primeira instância mandou arquivar um processo penal fiscal, regularizado, precisamente com fundamento de que as infrações fiscais têm uma fraca ressonância ética».

¹¹⁰ Cfr. *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal* (Competitividade, eficiência e justiça no sistema fiscal), coord. geral de António Carlos dos Santos e António Ferreira Martins, Ministério das Finanças, 3 de outubro de 2009, p. 152.

¹¹¹ MÁRIO JANUÁRIO, *A Investigação Criminal Fiscal – Metodologias*, in Ministério das Finanças Direção-Geral dos Impostos, Direção de Finanças de Santarém, Santarém, 2005, p. 2.

justa medida do benefício que retira dos serviços prestados pela Estado. Esta vertente, vincadamente mercantilista, é limitada, uma vez que há bens públicos onde, pela sua natureza, não é possível determinar o benefício individual, como também «há indivíduos que recebem benefícios de bens públicos e que, no entanto, não devem ser chamados a contribuir para as despesas com a produção desses bens. É o que sucede com o bem redistribuição de rendimentos (...) Há, por conseguinte, benefícios que escapam irremediavelmente à tributação»¹¹².

Hoje preconiza-se o princípio da capacidade contributiva segundo o qual o contribuinte paga de acordo com a sua capacidade económica, o que leva a que pessoas com a mesma capacidade contribuem na mesma proporção (igualdade horizontal) e aqueles com capacidades distintas, paguem de forma desigual (igualdade vertical), sendo a medida da capacidade o rendimento de cada contribuinte. Esta justiça fiscal verificar-se-á quer no momento da tributação, quer no momento da distribuição.

A questão da eticização da infração tributária é amplamente discutida na doutrina, onde vários autores apresentam vários fatores que concretizaram este fenómeno.

Assim, Casalta Nabais entende que a referida eticização deriva do dever da chamada «cidadania fiscal», que, segundo o mesmo, «partindo da ideia de que a atual organização comunitária assenta no Estado fiscal, mais especificamente na forma qualificada do Estado fiscal que é o Estado fiscal social, parece-nos que a fundamentação ética do ilícito tributário deve ser procurada sobretudo neste dever de cidadania que suporta este tipo de Estado ou, o que é a mesma coisa, na ideia de cidadania fiscal»¹¹³. Ou seja, uma cidadania que tenha como dever a repulsa pelas infrações tributárias, considerando que o sistema fiscal é o preço para termos uma sociedade assente no reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias dos indivíduos. Assim, nestes termos, ninguém pode ser excluído do dever de pagar tributo e todos têm o direito de exigir que o Estado valha dos meios necessários para que os outros cumpram os seus deveres tributários, nomeadamente através do direito penal.

¹¹² TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 263.

¹¹³ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal...*, p. 452.

Germano Marques da Silva realça que a justiça distributiva não é ilegítima, mas sim concordante com os valores constitucionais e com os princípios democráticos, motivo pelo qual se justifica a consagração da ilicitude tributária.¹¹⁴

Já Anabela Rodrigues, reconhecendo que de facto o direito penal encontra-se alheio a estes domínios, justifica o uso do mesmo pelos objetivos de justiça social que são alcançáveis através do imposto. Será este o fundamento ético para a legitimação do direito penal tributário.¹¹⁵

Ainda, Figueiredo Dias e Costa Andrade afirmam que os motivos principais da criminalização tributária são os valores de igualdade e dignidade alcançáveis através do sistema tributário. Como concluem, «o contributo decisivo da emergência do ideário do Estado de direito social para o triunfo da nova imposição ético-jurídica do delito fiscal»¹¹⁶.

Por fim, Susana Aires de Sousa, reconhecendo as críticas dirigidas à intensificação do recurso ao imposto, mas, apesar disso, reconhecendo que os fins do sistema tributário são imprescindíveis no Estado moderno, termina consagrando que «ao imposto hodierno é reconhecido um fundamento ético: enquanto meio financeiro pago ao Estado, segundo a capacidade contributiva de cada um, para que aquele cumpra um programa de despesas públicas vantajosas à coletividade dos contribuintes; mas também enquanto instrumento de justiça social. A imposição de contribuir, enquanto restrição da liberdade individual, só faz sentido porque tem em vista fortalecer a liberdade total por todos partilhada».¹¹⁷

Também a jurisprudência já se pronunciou sobre o fenómeno de eticização das infrações tributárias, pois, segundo o Ac. STJ de 21/04/2004, proc. n.º 259/04, «as infrações tributárias quando possuem uma expressão quantitativa de relevo, constituem um tipo de criminalidade altamente lesiva de interesses da comunidade, geradora de alguma indignação por parte daqueles que, muitas vezes com enormes sacrifícios pessoais, pagam os seus impostos ao Estado.»

¹¹⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA; *Imposto, ética e crime*, Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soares Martinez, Coimbra, Almedina, 2000, pp. 68 e ss.

¹¹⁵ ANABELA MIRANDA RODRIGUES; *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 481 e ss.

¹¹⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *O crime de fraude...*, pp. 414 e ss.

¹¹⁷ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador...*, pp. 261 e 262.

Ora, apesar de se manter hoje em dia ainda alguma apreensão quanto aos impostos, principalmente quando estes são agravados, mais frequentemente nos momentos de crise económica, como a que recentemente atravessamos, é clara a afirmação do conceito de «cidadania fiscal» e da eticização do sistema tributário. Tal facto é evidente nos processos mediáticos relativos a crimes tributários, onde a reprovação da opinião pública é esclarecedora.

Assim, parece-nos que o fundamento ético das infrações tributárias é um dos fatores que justifica o uso de direito sancionatório neste tipo de infrações. Se não houvesse um fundamento eticização, não haveria um *quid* fundamentador e legitimante da intervenção penal nos delitos tributários. É por esse facto que a «impostação ético-jurídica» do direito penal tributário é essencial para compreendermos os fins das infrações tributárias pois, como já referimos anteriormente, com os fins das penas, discute-se toda a teoria penal, ou seja, o fundamento e legitimação da intervenção penal, através do «mal» que são as penas e para que serve o direito repressivo, neste caso, as infrações tributárias. Para além disso, com a própria aplicação das sanções pretende-se acautelar a referida eticização, sendo, por si só, um dos fins das sanções nas infrações tributárias.

Como resume Mário Ferreira Monte, «a existência de um fundamento ético para a intervenção penal em matéria fiscal é o que permite defender a sua previsão. Se carecesse de tal fundamento, ao conceber-se a intervenção do direito penal como mero instrumento de viabilização da cobrança de impostos, estaríamos, claro, perante um terror tributário, uma intervenção ilegítima daquela que deve ser considerada a *última ratio* na proteção de interesses.»¹¹⁸.

No entanto, esta inegável eticização não é suficiente para esclarecer as finalidades das sanções nas infrações tributárias.

Como afirma Augusto Silva Dias, este fenómeno «nada nos diz acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas das normas fiscais».¹¹⁹

Esta resposta parece-nos cada vez mais evidente, que apenas será alcançada quando entendermos quais os bens jurídicos tutelados pelo direito penal

¹¹⁸ MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 400.

¹¹⁹ AUGUSTO SILVA DIAS; *O novo direito penal fiscal não aduaneiro...*, p. 147.

tributário, pois, caso não sejam suscetíveis de dignidade penal, não se vislumbram as finalidades das sanções nas infrações tributárias.

5. O bem jurídico nas infrações tributárias

Apesar do que foi anteriormente afirmado, os bens jurídicos protegidos e a eticização dos delitos tributários estão intimamente ligados.

Como afirma Alfredo José de Sousa, «para eleger, dentre as ações ou omissões violadoras de obrigações fiscais, aquelas cuja criminalização postula a cominação de penas de prisão terá necessariamente que passar pela ressonância ética dos bens e interesses a proteger, pela gravidade objetiva e subjetiva de tais comportamentos e pela lesão ou perigo da lesão dos valores a preservar»¹²⁰.

Assim, seguindo o princípio jurídico-constitucional do direito penal do bem jurídico, para determinada conduta, neste caso, determinadas ilicitudes tributárias, serem crimes, é necessário que tenha por base a tutela de bens jurídicos.

Na verdade, voltamos a reiterar, a proteção de bens jurídicos é a finalidade primordial das penas.

Ou seja, de acordo com o princípio jurídico-constitucional implícito do «direito penal do bem jurídico», o recurso à pena só encontrará justificação se tiver por finalidade a tutela de bens jurídicos.

Já vimos que o bem jurídico, nas infrações tributárias, tem características próprias, no entanto, para que uma determinada conduta seja um crime, é necessário que proteja bens jurídicos dignos de pena.

Porém, a determinação do bem jurídico tutelado nas infrações tributárias não é consensual na doutrina, fruto de vários modelos normativos na matéria em apreço.

Torna-se então necessário verificar qual o bem jurídico tutelado nas infrações tributárias pois, a tutela desse bem jurídico, será a finalidade primordial das sanções nas infrações tributárias. Para além disso, será no bem jurídico tutelado que os fins das sanções nas infrações tributárias se poderão distanciar do

¹²⁰ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA; *Direito Penal Fiscal...*, p. 160.

restante sistema sancionatório. Daí a importância deste capítulo na resolução do problema central da dissertação.

Seguiremos a apresentação de Susana Aires de Sousa, que divide os modelos funcionalistas dos modelos patrimonialistas e apresenta ainda outros modelos que não se enquadram em nenhum destes dois¹²¹.

5.1. Modelos funcionalistas

Apesar de existirem várias subcategorias na vertente funcionalista, todas elas com fundamentos e bens jurídicos tendencialmente distintos, estas teorias têm duas características coincidentes fundamentais: primeiro, negam que as incriminações tributárias tenham como tutela o património do erário público e, segundo, defendem que o bem jurídico tutelado pelas infrações tributárias é tendencialmente coincidente com as funções do próprio tributo.

i) O crime tributário como ofensa à função tributária

Segundo esta vertente, a criminalização dos delitos tributários visa tutelar as funções dos tributos em si, atribuídas à administração pública, por força constitucional.

Daí que se possa considerar, segundo este entendimento, que as infrações tributárias são crimes contra a administração pública, enquanto titular das funções tributárias, uma vez que não cumprindo as suas obrigações tributárias, o contribuinte ameaça a função prestativa do Estado.

Assim, o bem jurídico protegido pelas infrações tributárias penais «deve ser, pelo menos de forma imaterial e a título principal, a função do tributo traduzida na realização das finalidades públicas»¹²².

As funções do tributo não são apenas a obtenção de receitas destinadas à «...satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas», como prevê o artigo 103.º, n.º 1 da CRP. Temos que ter em conta igualmente as finalidades extrafiscais dos tributos, nomeadamente a *redistribuição da riqueza*, de acordo com o artigo 81.º, alínea b) da CRP; a *estabilização macroeconómica*,

¹²¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, pp. 267 e ss.

¹²² MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 179.

«orientada para o combate ao desemprego ou à estagnação económica, bem como para o controlo da inflação e para o equilíbrio da balança de pagamentos, através da variação dos impostos para estimular ou refrear o consumo ou o investimento»; a *influência na afetação de recursos* através de, por exemplo, benefícios fiscais e da proteção alfandegária¹²³.

Esta diversidade de funções do tributo é o principal argumento contra a admissibilidade da teoria patrimonialista do bem jurídico, pois, como vimos anteriormente com as funções do tributo, o não cumprimento do dever de pagar tributo tem consequências para toda a economia e sociedade, não apenas para o erário público.

A teoria do crime tributário como ofensa à função tributária rejeita ainda o carácter obrigacional da relação entre administração pública e contribuinte, pois não está em causa um crédito/débito, mas sim um dever do contribuinte, que deriva da função tributária do Estado.

Em bom rigor, «o bem jurídico tutelado coincide com o interesse público na aplicação correta das normas tributárias»¹²⁴.

Segundo Susana Aires de Sousa, apesar do «mérito de evidenciar a importância e a necessidade de normas fiscais justas e corretamente aplicadas»¹²⁵, esta construção não deve proceder.

Assim, o modelo do crime tributário como ofensa à função tributária, em primeiro lugar, evidencia «alguma confusão entre a *ratio legis* da incriminação e o conceito de bem jurídico-penal, enquanto categoria dogmática que cumpre uma função crítica e transcendente à incriminação»¹²⁶. Ora, o bem jurídico seria as funções do tributo e das normas tributárias em si, sem qualquer bem jurídico-penal concretizado.

Por outro lado, o bem jurídico do interesse público (conceito este claramente amplo) é visado pelas restantes normas de ordenamento público, sem que sejam necessariamente consideradas penalmente relevantes.

¹²³ AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos: teoria geral*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 21 e ss.

¹²⁴ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 269.

¹²⁵ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 270.

¹²⁶ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 270.

ii) O crime tributário como ofensa ao poder tributário

Esta doutrina tem por base o poder, dotado de *ius imperii*, conferido à administração tributária para impor tributos.

Assim, ao ser posto em causa o poder da administração, que é previsto constitucionalmente, haveria legitimidade para as infrações tributárias.

Ou seja, o bem jurídico seria a ofensa ao poder tributário incidindo «meramente sobre a atividade tributária da Administração fiscal com todas as suas competências e obrigações»¹²⁷.

Ainda segundo esta doutrina, qualquer momento do procedimento tributário poderia dar azo a criminalizações, nomeadamente factos meramente preparatórios ou antecipatórios que pudessem pôr em causa o poder tributário.

A teoria do bem jurídico como ofensa ao poder tributário não é aceitável atualmente por dois motivos essenciais: o primeiro é o facto de ser a norma tributária que regula a relação entre o contribuinte e a administração, não o poder tributário, que é algo anterior; o segundo, porque esta vertente apresenta-se demasiadamente formalista. Por fim, Pérez Royo, autor espanhol, afirma que «o ataque ao poder tributário como objeto de proteção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objeto destes delitos com o objeto genérico de todo o direito penal que é a proteção do ordenamento jurídico, do direito objetivo»¹²⁸.

iii) O crime tributário como ofensa ao sistema económico

De acordo com esta vertente, o bem jurídico tutelado nos crimes tributários identifica-se com o dos delitos económicos.

Dentro deste modelo, duas propostas se contrapõem: uma que considera que o objeto de proteção das infrações tributárias seria o próprio sistema económico em sentido amplo; outra que a lesão do sistema económico, nos crimes tributários, ocorre mediatamente, através da imediata ofensa ao «bom funcionamento da intervenção pública na economia, impedindo a consecução de

¹²⁷ ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal. Um contributo para a configuração do tipo obectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra, Coimbra Editora; 2009, p. 99.

¹²⁸ FERNANDO PÉREZ ROYO, *Los Delitos y las infracciones en Materia Tributaria*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 62 apud SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 272.

uma série de fins de carácter económico e social que o Estado persegue com a percepção dos tributos»¹²⁹.

Já aqui confirmamos que, de facto, o direito penal tributário faz parte do direito penal secundário/especial/económico e, assim, tem características coincidentes.

No entanto, tal não significa que o bem jurídico é o mesmo, apesar das características gerais que verificamos anteriormente. De facto, o bem jurídico-penal tem de ser concretizado e autonomizado no direito penal tributário. Se tal assim não fosse, iríamos «confundir os princípios que inspiram a constituição económica e compõem o modelo económico com a categoria dogmática do bem jurídico-penal»¹³⁰.

iv) O crime tributário como ofensa ao sistema tributário

Por fim, dentro dos modelos funcionalistas, há quem considere que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários é o próprio sistema tributário enquanto «conjunto de tributos e normas que o regulam, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins»¹³¹.

Assim, a criminalização dos delitos tributários tem como finalidade garantir o normal funcionamento do sistema tributário e dos seus objetivos (económicos, políticos e sociais).

Tal doutrina realça dois problemas: em primeiro lugar, o conceito de sistema tributário é demasiadamente vago, sendo difícil, assim, identificá-lo com o bem jurídico-penal tutelado por todas as incriminações tributárias; e em segundo lugar, tal visão pressupõe a existência de um verdadeiro sistema tributário coeso e uno, o que grande parte da doutrina discorda pois «os sistemas fiscais são moldados por uma multiplicidade de decisões isoladas que impedem, na realidade

¹²⁹ Cfr. MARTINEZ PEREZ, *El delito fiscal*, Madrid, Editorial Montecorvo, 1982, p. 210 apud SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 273.

¹³⁰ AYALA GOMEZ, IGNACIO, *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1988, pp. 45 e ss. apud SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 274.

¹³¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 275.

prática, o nível de coerência e unidade que no plano teórico se reconhece àquele sistema»¹³².

5.2. Modelos patrimonialistas

Os modelos patrimonialistas pressupõem que o bem jurídico protegido nas infrações tributárias seja, no fundo, as receitas tributárias.

No entanto, mesmo dentro desta orientação há subdivisões.

Assim, de acordo com uma noção patrimonialista pura, as receitas tributárias consistem no preço que os contribuintes têm de prestar pelos serviços públicos.

Esta conceção deriva diretamente do princípio do benefício atrás explanado e defendido pelos economistas clássicos.

Assim, o preço pago pelos contribuintes, ou seja, os tributos, tem um carácter eminentemente privatístico e contratual. O direito fiscal assumiria, assim, carácter de direito privado, enquadrando-se quase no direito das obrigações.

As infrações tributárias teriam como finalidade a proteção destes créditos devidos ao Estado, ou seja, a proteção do património «individual» do Estado.

Facilmente se depreende que esta conceção privatística do direito fiscal não é admitida hoje em dia.

Os tributos derivam da lei, não de contratos, pelo que não se trata de um negócio jurídico voluntário, mas é sim imposto pelo Estado, através do seu *ius imperii* e de normas de direito público.

Ao considerar os tributos meros créditos do Estado, equiparados com os restantes créditos civis, estaríamos a punir penalmente os contribuintes pelas dívidas contraídas por estes.

Ora, a «prisão por dívidas» é vedada quer no ordenamento jurídico nacional, quer internacional.

De acordo com o artigo 11.º Do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e artigo 1.º do Protocolo n.º 4 da Convenção Europeia dos Direitos do

¹³² SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 277.

Homem, «*ex vi*» n.º 1 do artigo 16.º da CRP, ninguém será preso pelo mero incumprimento das suas obrigações contratuais ou extracontratuais.

Esta figura da «prisão por dívidas» foi discutida no Ac. do TC, n.º 54/2004, onde se afirmou que os tipos legais de crime consagrados no RGIT não têm em vista punir a mera falta de pagamento do tributo, existindo antes um processo de execução fiscal para a cobrança coerciva dos montantes em falta, nos termos dos artigos 148.º e seguintes do CPPT.

Ou seja, nos crimes tributários «a incriminação nunca resulta da simples falta de pagamento de uma obrigação tributária, mas do comportamento gravemente lesivo de um dever funcional causador de dano ao bem coletivo ou “fraudulento” do agente em ordem a subtrair-se ao cumprimento dos seus deveres tributários e desse modo lesando ou pondo em perigo o bem jurídico tutelado pelas normas incriminadoras dos crimes tributários»¹³³.

No fundo, «responsabilidade tributária tem um alcance diverso da responsabilidade penal. Responsabilidade penal não exonera o arguido do dever de pagar a prestação tributária em falta e os acréscimos que se mostrarem devidos (responsabilidade tributária *stricto sensu*)»¹³⁴

Para além disso, já vimos que o princípio do benefício não permite dar a perceção da utilidade que cada um tira dos tributos, assim como chama à contribuição beneficiários que não têm capacidade para tal.

Assim sendo, a doutrina patrimonialista afastou-se desta conceção pura, considerando, agora, que o «crime fiscal lesa ou põe em perigo o erário público ou seja, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções que o Estado está incumbido.»¹³⁵

Nesta vertente não está em causa o património do Estado enquanto património individual, mas sim supra-individual, uma vez que este património pertence não a uma pessoa em particular, mas sim à comunidade no geral.

Este património consiste em todos os bens patrimoniais necessários para a prossecução dos fins públicos.

¹³³ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito penal tributário – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Lisboa, Universidade Católica, 2009, pp. 57 e ss.

¹³⁴ PAULO MARQUES, *Infracções tributárias*, Vol. I, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública - Direcção dos Impostos - Centro de Formação, 2007, pp. 19 e ss.

¹³⁵ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 279.

As infrações tributárias visam então os crimes de dano infligidos sobre o património do Estado.

No entanto, esta doutrina também não está isenta de críticas: em primeiro lugar, alguns autores consideram que o desvalor do património do Estado é insignificante, considerando as vantagens retiradas por cada infrator, o que não justifica a proteção penal das ilicitudes tributárias; em segundo, os crimes de dano ao património, enquanto tais, estão previstos no CP; e em terceiro, não seriam tuteladas as ilicitudes que não retiram o património ao Estado, mas que põem em causa na mesma o sistema tributário (desobediência, p. ex.).

5.3. Outros modelos

i) O crime tributário como ofensa aos deveres de colaboração, verdade e transparência

Segundo os defensores desta doutrina, a tónica da relação entre o contribuinte e o Estado, mais do que uma relação patrimonial, reside no dever de colaboração daquele para com este.

Assim, «no núcleo do ilícito estaria não tanto a fraude do erário público mas o comportamento desleal, falso do contribuinte.»¹³⁶

O que se pretende sancionar com os crimes tributários não são os prejuízos para o Fisco, mas sim os meios utilizados pelos contribuintes para atingir esses prejuízos, quer sejam a falta de deveres preparatórios, quer sejam a falta de deveres acessórios da obrigação tributária, impostos por lei.¹³⁷

Também segundo Nuno Sá Gomes, o bem jurídico protegido nas infrações tributárias é a verdade fiscal, pois, «a reposição da verdade fiscal pelo contribuinte, espontaneamente ou a solicitação da Administração Fiscal, acompanhada do pagamento dos impostos em dívida e respetivos encargos, pode conduzir à isenção das penas, nos termos do art. 26.º do RJIFNA, o que denuncia que a “verdade fiscal”

¹³⁶ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 282.

¹³⁷ Cfr. ELIANA GERSÃO, *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, Ministério das Finanças, 1976, p. 97.

é o bem protegido com a criminalização fiscal»¹³⁸. A mesma previsão ainda se encontra hoje no artigo 22.º do RGIT.

Porém, esta conceção, vista como o único bem jurídico protegido pelos crimes tributários, também tem sido acareada com vários argumentos.

Por um lado, os críticos consideram que o bem jurídico tutelado é, de facto, o património do Estado, sendo a desobediência apenas um meio para lesar o bem jurídico efetivamente tutelado: o erário público. Assim, segundo estes autores, apenas quando há um prejuízo para o Fisco, é que a falta de colaboração assume relevância.

Por outro lado, os deveres para com o Fisco variam de legislação para legislação, de acordo com uma perspectiva política. Ora, assim sendo, torna-se difícil delinear os deveres que fazem parte do bem jurídico e que são legítimos de tutela criminal.

Por fim, esta consideração «desemboca na configuração dos delitos tributários como delitos de desobediência.»¹³⁹

ii) O crime tributário como crime contra a função social dos tributos

Já esta conceção considera que o único bem jurídico tutelado com o direito penal tributário é a função social dos tributos (como, por exemplo, a repartição de rendimentos através dos impostos).

Esta perspectiva pressupõe que, com as infrações tributárias, não se está apenas a proteger o património do Estado, mas também o do contribuinte cumpridor, pois, com o cumprimento dos tributos de todos, seria menos exigido a cada um.¹⁴⁰

De acordo com os defensores desta doutrina, maioritariamente alemães, apenas esta consideração evitaria a «instrumentalização do direito penal pelo legislador fiscal.»¹⁴¹

¹³⁸ NUNO DE SÁ GOMES, *A criminalização das Infracções Tributárias...*, p. 304.

¹³⁹ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 284.

¹⁴⁰ Cfr. ALEXANDER HOFF, *Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung*, Berlin, Heidelberg, New York: Siproinger-Verlag, 1999, p. 8, apud, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 284.

¹⁴¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 285.

Apesar do entendimento explanado, esta doutrina carece igualmente de fundamentos. Na verdade, caso um indivíduo concreto cometa uma infração tributária, nem o património dos contribuintes cumpridores, nem do Fisco, vão sofrer grandes alterações. Por outro lado, esta doutrina, excessivamente abstrata, confunde bem jurídico suscetível de tutela penal com um dos fins da tributação.

iii) O crime tributário como crime de desobediência

Esta vertente, que não se enquadra no direito penal da proteção de bens jurídicos, considera que as infrações tributárias visam «unicamente a ordem do direito positivo fiscal na sua conformação rapidamente modificável».¹⁴²

Tendo por base a distinção entre ilícito administrativo e ilícito penal atrás estudada, segundo os defensores desta doutrina, as infrações tributárias são meros ilícitos administrativos, pelo que não necessitam de ter nenhuma ressonância ética para serem sancionadas. Assim, o simples facto de desobedecer à lei tributária se enquadra como ilícito tributário e, portanto, é suscetível de sanção.

No fundo, os crimes tributários tutelam formalmente as normas tributárias.

Claro que hoje esta conceção está ultrapassada, pois, bem sabemos, as infrações tributárias são verdadeiras ilicitudes penais, que visam a tutela de bens jurídicos.

Para além disso, nem todos os atos de desobediência à lei tributária pressupõem uma sanção penal. Sobre isso, ver o ponto desta dissertação que se debruça sobre a distinção entre as infrações tributárias e as ilicitudes tributárias.

5.4. Conclusão sobre o bem jurídico nas infrações tributárias

Já aqui afirmamos que a tutela de bens jurídicos é a função do direito penal, que lhe serve como padrão crítico, como critério legitimador e que justifica a aplicação de penas. Ora, no direito penal tributário, apesar de ser mais difícil aferir o bem jurídico, o princípio jurídico-constitucional implícito do «direito penal do

¹⁴² ISENSEE, *Aussetzung des Steuerstrafverfahrens – rechtsstaaliche Ermessensdirektiven*, NJW, Jargang 38 (1985), p. 1008, apud SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, p. 286.

bem jurídico» faz-se valer e, assim, existe um bem jurídico relativamente concreto, tutelado por esta vertente do direito penal secundário.

Vejam as principais posições relativas ao bem jurídico tutelado no direito penal tributário na doutrina portuguesa.

Segundo Augusto Silva Dias, «o legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na proteção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal»¹⁴³. Este património, de acordo com o autor, é um instrumento político, enquanto os deveres de colaboração são o instrumento que protege esse bem.

Também Isabel Marques da Silva considera que o bem jurídico nas infrações tributárias é plural, sendo a verdade fiscal e o património do Estado os bens jurídicos tendencialmente tutelados, pois «se a reposição da verdade fiscal e o pagamento dos impostos em dívida é causa de extinção da responsabilidade fiscal penal isso só pode significar que os interesses tutelados pelas incriminações são satisfeitos pela reposição da verdade mais o pagamento do imposto»¹⁴⁴.

Já Susana Aires de Sousa apresenta-se como defensora do modelo patrimonialista.¹⁴⁵

A autora faz uma crítica «serrada» aos modelos funcionalistas, pois estes confundem os conceitos de bem jurídico e de ratio da norma, uma vez que o primeiro é independente da norma, tendo como única função legitimar a aplicação do direito penal e a segunda é «intrínseca à norma e, como tal, incapaz de desempenhar um qualquer papel crítico na conformação do ilícito»¹⁴⁶. Para além disso, a autora refere ainda que, caso o bem jurídico dos crimes tributários seja funcionalista, a tutela penal perde necessidade, pois a norma penal seria apenas um meio formal de reforçar as normas tributárias. Ou seja, através desta conceção não é possível identificar concretamente um bem jurídico distinto das funções das receitas tributárias.

Assim, o bem jurídico protegido pelos crimes tributários seria o património fiscal.

¹⁴³ AUGUSTO SILVA DIAS, *Crimes e contra-ordenações fiscais...*, p. 445.

¹⁴⁴ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade fiscal penal cumulativa: das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Lisboa, Universidade Católica de Lisboa, 2000, p. 58.

¹⁴⁵ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais...*, pp, 288 e ss.

¹⁴⁶ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais...*, p. 317.

Este entendimento pressupõe a distinção de património fiscal com o restante erário público, nomeadamente o património real, o património financeiro, o património cultural, o património militar, o património florestal, etc.

Só o património fiscal, enquanto «conjunto de receitas fiscais de que o Estado é titular», seria entendido como bem jurídico nas infrações tributárias, património este com um sentido e finalidades próprias.¹⁴⁷

O património fiscal, no entanto, seria da titularidade de todos os indivíduos da sociedade, ou seja, um bem jurídico coletivo e supra-individual. Esta titularidade não é passível de excluibilidade, o que quer dizer que ninguém pode ser excluído dos benefícios retirados do património. Destarte, justifica-se a criminalização do comportamento daquele que, mesmo retirando os proveitos das receitas tributárias, não contribui para a mesma, o chamado *free rider*.¹⁴⁸

Glória Teixeira também considera que «está em causa a proteção de um bem jurídico direto fundamental que é a obtenção de receitas fiscais necessárias para a cobertura de despesas públicas essenciais: defesa, saúde, educação, proteção social e ambiente...»¹⁴⁹.

Por fim, Mário Ferreira Monte defende um modelo misto, tendencialmente funcionalista.¹⁵⁰

Como o autor resume perfeitamente, «o bem jurídico, em última instância, vem a ser a função do tributo, traduzida no fim público que este realiza. Dado que para tal é necessário um património do Estado e que para a concretização daquele património é indispensável a observância de certos deveres, também estes acabam por ser importantes, mas sempre em total dependência da função do tributo»¹⁵¹.

Ferreira Monte chama este modelo de *funcional-institucional*, pois, mais que o património, com os crimes tributários pretende-se proteger as funções institucionais do tributo, não apenas a cobrança do património por si mesma.

¹⁴⁷ SUSANA AIRES DE SOUSA, *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais...*, p. 318.

¹⁴⁸ Sobre a figura do *free rider*, JAMES BUCHANAN, *The Demand and Supply of Public Goods*, capítulo V. Indianopolis, in: Liberty Fund, Inc., 1999 disponível em <http://www.econlib.org/library/buchCv5cl.html>, apud SUSANA AIRES DE SOUSA, *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais...*, p. 319.

¹⁴⁹ GLÓRIA TEIXEIRA, *Estudo sobre as infrações tributárias...*, p. 576.

¹⁵⁰ Cfr. MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, pp. 256 e ss.

¹⁵¹ MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 257.

Do que ficou *supra* exposto, apesar de percecionarmos o mérito da posição adotada por Susana Aires de Sousa, tendemos a concordar com o entendimento de Ferreira Monte.

De facto, entendemos que uma teoria que tenha como único bem jurídico o património, sendo a proteção deste um fim em si mesmo, não deve prevalecer.

No entanto, aceitamos que o património fiscal possa ser, «materialmente», um bem jurídico tutelado nos crimes fiscais. Mas, acima de tudo, «imaterialmente», o bem jurídico tutelado tem de ser a função dos tributos na realização dos fins públicos.¹⁵²

Também admitimos que os deveres de colaboração do contribuinte sejam tutelados no direito penal tributário. Mas, da mesma forma, estes deveres devem ter outra finalidade mediata e que se assume como a base da delimitação da intervenção penal: as finalidades de direito público.

A relação jurídico-fiscal tem como objetivo as finalidades públicas previstas na Constituição (nomeadamente no artigo 103.º da CRP), não apenas a angariação de património para o Estado por si só. Assim, apenas quando as condutas dos contribuintes põem em perigo as finalidades dos tributos, é que as referidas condutas ganham relevância penal.

Ou seja, uma doutrina claramente patrimonialista tem de ser «analisada criticamente». Não podemos admitir um direito penal que pretenda apenas a angariação de património, apesar de estarmos a falar do património coletivo. Este património tem de ter, em última instância, uma finalidade constitucionalmente relevante, pelo que apenas quando se tutelam as funções tributárias, (satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, redistribuição da riqueza, a estabilização macroeconómica e a influência na afetação de recursos), é que o direito penal tributário ganha legitimidade.

Resumidamente, o bem jurídico tutelado no direito penal tributário é a necessidade de financiamento do Estado para que este possa prosseguir as suas funções para com a comunidade, previstas no artigo 9.º da CRP.

¹⁵² Cfr. MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 257.

V - ENQUADRAMENTO DOS FINS DAS SANÇÕES NAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

1. Autonomização das infrações tributárias?

Face ao exposto no capítulo anterior, podemos concluir que os fins das sanções nas infrações tributárias têm *nuances* relativamente ao direito penal geral.

Assim, as próprias finalidades de prevenção, especial e geral, têm características próprias, para além das particularidades dos bens jurídicos tutelados, que serão as receitas patrimoniais dos tributos usadas para as funções do Estado (aonde se pode adicionar a tutela dos deveres de colaboração, nos termos atrás expostos), assim como a importância da culpa como fundamento da sanção.

No entanto, daí até considerarmos o direito penal tributário absolutamente autónomo do direito penal clássico, com teoria, princípios (quer substantivos, quer processuais) e fundamentos próprios, vai um longo caminho.

Assim sendo, podemos desde já adiantar que segundo nosso entendimento, o direito penal tributário, apesar das suas particularidades e da sua relativa autonomia, não pode afastar-se das finalidades do direito penal geral e, mesmo as finalidades próprias deste direito especializado, têm de respeitar os fundamentos e princípios do direito penal.

Estamos perante direito penal, suscetível da pena de prisão, pelo exposto, os princípios a este adjacente têm de ser respeitados.

Conforme afirma Manuel Cortes Rosa, «só a presença de elementos específicos prosseguidos pelas penas fiscais pode determinar qualquer especialidade do seu regime (...)» e, mais ainda «é nos fins das penas fiscais, como já por várias vezes acentuámos, que devem procurar-se as razões das eventuais particularidades do seu regime jurídico»¹⁵³.

¹⁵³ MANUEL CORTES ROSA, *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, ..., pp. 12 e 16.

Daí que defendemos que, face às ténues diferenças nos fins prosseguidos (que, nas infrações tributárias, mais não são do que a consagração dos mesmos fins das sanções, mas num direito penal especial), as diferenças de regimes devem ser diminutas.

Hoje em dia, após um período de estabilidade relativamente à eticização das infrações tributárias, vária doutrina tem questionado a intervenção repressiva nas ilicitudes tributárias e, conseqüentemente, as finalidades das suas sanções, pois consideram que o direito penal tributário tem sido usado como um instrumento de cobrança coativa das dívidas fiscais, adulterando os fins próprios do direito penal e, não raras vezes, confrontando princípios que têm que ser respeitados em quaisquer processos penais, o que põe em causa a fundamentação do discurso punitivo nas infrações tributárias. Na verdade, no direito penal secundário, onde se inclui o direito penal tributário, há uma tendência para «uma modificação de critérios de imputação, da configuração das penas, e mesmo do tipo de pessoas responsáveis...»¹⁵⁴

João da Costa Andrade afirma mesmo que a ideia de eticização do direito penal tributário *hoje* não é o mesmo que *ontem* e, a consequência é que «o Direito Penal próprio de um Estado de Direito material e democrático transforma-se irremediavelmente em Direito penal de *terror*, abusivo, instrumento de força não legitimado e desligado dos referentes constitucionais».¹⁵⁵

Segundo o autor, este facto deve-se à descrença de que o sistema fiscal português assente no fundamento ético do imposto hoje em dia, questionando-se «até que ponto é que continua a ser atual e verdadeira a asserção de que o Estado garante ao mesmo nível a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade e a proteção dos seus direitos fundamentais»^{156?}

¹⁵⁴ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 71.

¹⁵⁵ JOÃO DA COSTA ANDRADE, *A erosão da fundamentação do discurso punitivo em matéria de impostos entre a violência e a barbárie*, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 22, nº 3 (Jul.-Set. 2012), Coimbra, 2012, pp. 452 e ss.

¹⁵⁶ JOÃO DA COSTA ANDRADE, *A erosão da fundamentação do discurso punitivo em matéria de impostos entre a violência e a barbárie...*, pp. 453 e 454.

Na verdade, «o Direito Penal fiscal corre um risco muito maior que as restantes áreas do Direito Penal de poder ser instrumentalizado para fins ilegítimos que transcende a finalidade de proteção de bens jurídicos»¹⁵⁷.

Assim, não podemos olvidar os fins específicos dos fins das sanções das infrações tributárias e devemos manter-nos atentos perante possíveis desvios, alheios ao direito penal, onde as sanções passem a ter fins meramente políticos e de execução orçamental do Estado.

Relembramos que as infrações tributárias não têm fins meramente patrimoniais, orientam-se para a tutela de fins da comunidade, para além dos fins de prevenção, geral e especial, e a necessidade da culpa, o que lhes transmite dignidade penal.

Assim, cumpre-nos analisar realidades concretas previstas no RGIT que possam, de facto, desvirtuar e instrumentalizar as sanções nas infrações tributárias de forma a serem prosseguidos fins alheios a estas sanções tributárias e ao direito sancionatório no geral.

2. Artigo 8.º do RGIT: A responsabilidade subsidiária dos dirigentes por multas não pagas em que foram condenadas as pessoas coletivas

A responsabilidade subsidiária dos dirigentes por multas não pagas em que foram condenadas as pessoas coletivas é regra corrente nas infrações tributárias, conforme artigo 8.º, n.º 1 do RGIT: «Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis: a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento; b) Pelas multas ou coimas devidas 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».

¹⁵⁷ JOÃO DA COSTA ANDRADE, *A erosão da fundamentação do discurso punitivo em matéria de impostos entre a violência e a barbárie...*, p. 464.

Esta responsabilidade subsidiária assume-se como uma grande querela na doutrina portuguesa.

Assim, parte da doutrina defende, conforme a lei, a comunicabilidade das multas em que foram condenadas as pessoas coletivas aos seus dirigentes, pois estamos perante uma responsabilidade civil. Aliás, a epígrafe do artigo 8.º do RGIT usa mesmo essa designação.

No lado inverso, há quem defenda que a norma do artigo 8.º do RGIT é inconstitucional, pois trata-se de uma transmissão de responsabilidade penal.

Germano Marques da Silva é um dos defensores de que estamos perante uma responsabilidade civil. Trata-se então de uma responsabilidade civil por facto próprio e culposo causador do não pagamento pelo ente coletivo da dívida que onerava o seu património, quer porque devido a culpa do dirigente o património da pessoa coletiva se tornou insuficiente para o pagamento, quer porque também por culpa sua o pagamento não foi efetuado quando devia¹⁵⁸.

O mesmo defende ainda que esta responsabilidade civil nada tem que 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.

Assim, a responsabilidade subsidiária dos dirigentes trata-se, então, de indemnizar o Estado pelos danos que o administrador lhe causou por não ter cumprido com as suas obrigações funcionais e, em razão disso, tornar impossível o cumprimento da obrigação (do pagamento da multa) por parte da sociedade. Sucede é que o dano indemnizável causado com o facto ilícito do administrador corresponde ao valor que a sociedade não pagou, por culpa do administrador.

Portanto, o que o administrador paga não é a sanção pecuniária, mas sim o valor do prejuízo causado ao credor tributário em razão do seu comportamento culposo enquanto administrador.

¹⁵⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade subsidiária dos gestores por coimas aplicadas a pessoas colectivas*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº3, ano II, 10/2009, pp. 297 e 298; e *Direito penal tributário: relatório: sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário: lição de síntese*, Universidade Católica, 2009, pp. 327 e ss.

Jorge Miranda e Rui Medeiros também consideram a responsabilidade subsidiária dos dirigentes pelas multas das pessoas coletivas constitucional¹⁵⁹.

Estes defendem mesmo que não se pode transpor o princípio da intransmissibilidade das penas para o âmbito sancionatório das pessoas coletivas porque não estará em causa a mesma *ratio* que preside à intransmissibilidade da responsabilidade de pessoas individuais (culpa pessoal, censura pessoal, etc.) e, por outro lado, porque tais entidades, para atuarem, carecem de dirigentes. Este entendimento parece-nos um pouco forçado, uma vez que a responsabilidade penal da pessoa coletiva tem de ser aferida com os mesmos princípios jurídico-penais da pessoa singular.

Acabam por considerar que a responsabilidade subsidiária pelo pagamento de multas das pessoas coletivas deve pressupor sempre um “juízo” autónomo, assente em critérios de decisão próprios (ou seja, com base na “censura” por violação de deveres decorrentes da “representação”, violação que tenha sido a causa para a insuficiência patrimonial, da pessoa coletiva, subjacente ao não pagamento, ou para o não pagamento), critérios naturalmente diferentes daqueles que regulam a responsabilidade penal, porque o que está em causa é uma responsabilidade civil e não penal.

Na posição inversa, João Matos Viana questiona a constitucionalidade da norma em causa. Segundo o referido autor, a coima e a multa não podem ser assimiladas a um mero direito de crédito do Estado (não sendo, portanto, uma responsabilidade civil), mas sim uma reação social à contraordenação e ao crime, restritiva de direitos e de carácter repressivo, tendo de ser imputável ao autor e não a um terceiro.

Quanto à responsabilidade subsidiária dos dirigentes pelas coimas e multas da pessoa coletiva, conclui que a ideia de «dano» é inaceitável; o fim da coima e da multa não é a obtenção de receitas; a distinção entre cumprimento da coima/multa e pagamento de um valor correspondente a esta é meramente artificial; e trata-se pura e simplesmente de uma busca obsessiva para ampliar as receitas da Fazenda Pública.¹⁶⁰

¹⁵⁹ JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, TOMO I, 2.^a Edição, Coimbra Editora, pp. 684 e 685.

¹⁶⁰ JOÃO MATOS VIANA, *A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade: comentário ao Acórdão do Supremo*

Eva Vaz Freixo Garcia também analisou a natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º, n.º1 do RGIT e da sua (in) constitucionalidade.¹⁶¹

Começando por fazer uma análise da alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, e partindo do pressuposto que se trata de uma responsabilidade civil, a autora afirma que é necessário que a conduta do dirigente seja culposa. Assim sendo, o ónus de alegar e provar a insuficiência do património da pessoa coletiva recai sobre o lesado. Mais, o limite da responsabilidade do gerente seria sempre o montante da insuficiência do património da pessoa coletiva para a satisfação do crédito. Essa insuficiência devia ser medida pela diferença entre o ativo da sociedade e o dano causado pela atuação do gerente, não o valor total da multa.

Quanto à alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, realça que, ao contrário da alínea a), aqui trata-se de uma decisão culposa do dirigente em não cumprir a multa, não resultando nenhum dano direto, mas sim a violação de um dever jurídico. No entanto, essa decisão de não pagar apenas deveria relevar, para efeitos de responsabilidade subsidiária, quando cumulativamente se verificasse uma situação de insuficiência do património da pessoa coletiva.

Esta questão também foi alvo de confrontos jurisprudenciais.

Temos então a corrente do Ac. do TC n.º 129/2009 que defende a constitucionalidade da norma, o qual foi confirmado pelos Acs. do TC n.º 150/2009 e 35/2011 e, mais recentemente, com o Ac. de fixação de jurisprudência constitucional n.º 437/2011. Este último Ac. defende a corrente de que a responsabilidade subsidiária dos dirigentes é responsabilidade civil delitual ou aquiliana, no entanto não faz qualquer alusão à existência do dano.

Na vertente antagónica, temos o Ac. do TC n.º 481/2010 e ao qual se seguiu na mesma orientação os Acs. n.º 24/2011 e 26/2011, assim como vários Acs. do STA como é exemplo o Ac. do STA de 08-09-2010 e processo n.º 0186/10.

Segundo o Supremo Tribunal Administrativo, é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, consagrados nos art.ºs 30.º, n.º 3 e 32.º, n.º 2 da CRP, o

Tribunal Administrativo de 4 de fev. de 2008, Acórdão do Tribunal Constitucional 12 de Março de 2009, in Revista de finanças públicas e direito fiscal, Coimbra, - A. 2, n.º 2 (2009), pp.199 e ss.

¹⁶¹ EVA VAZ FREIXO GARCIA, *Análise da natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º, n.º 1 do RGIT e da (in)constitucionalidade da sua aplicação, à luz do princípio da intransmissibilidade das penas*, In: *Revista de Direito das Sociedades*. - Almedina, 2013. - A. 5, n.º 4 (2013), pp. 819 e ss.

disposto no artº 8º do RGIT relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade. Assim, o processo de execução fiscal não é o meio processual adequado para a cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil extracontratual nem é possível a reversão da execução para cobrança de dívidas não tributárias com esse fundamento.

Como conclusão, a constitucionalidade depende da classificação da responsabilidade como civil, ou não. De facto, parece-nos um pouco rebuscado considerarmos que se trata de responsabilidade civil quando o que se está a transferir é o montante de multa/coima.

Para além disso para ser uma responsabilidade aquiliana é necessário que estejam cumpridos os pressupostos desta. No entanto, será que existe um verdadeiro dano ao Estado?

Sabemos que o bem jurídico tutelado nas infrações tributárias são as receitas do erário público, enquanto meios de realização das funções do Estado, que não são atribuídas pela prática da infração. No entanto, consideramos que a sanção em si não tem como fim a geração de receitas para o Estado, senão estaríamos a desvirtuar completamente o nosso sistema sancionatório. Ou seja, uma coisa é o bem jurídico tutelado, que é o motivo da criminalização das infrações tributárias e a sua proteção é um dos fins das sanções. Outra coisa é a sanção em si, que não tem como intenção angariar fundos, seja de que forma for mesmo transmitindo-se a pena a outra pessoa. Aliás, de acordo com o artigo 9.º do RGIT, o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais.

Esta discussão, percebe-se, tem levantado dúvidas quanto às finalidades das sanções das infrações tributárias.

De facto, com a responsabilidade subsidiária dos gerentes não se afere a culpa destes, o que contraria o n.º 2 do artigo 40.º do CP («Em caso algum a pena pode ultrapassar a medida da culpa»), sancionando-se sem necessidade de culpa do agente.

Para além disso, são aplicadas aos dirigentes verdadeiras penas ou coimas que não visam a reintegração do agente da sociedade, como prevê o artigo 40.º do

CP, pois o mesmo, na verdade, não realizou qualquer ilícito penal ou contraordenacional.

Independentemente da discussão há quem procure soluções para apaziguar as posições.

Jorge dos Reis Bravo, não tomando posição face às duas vertentes, recomenda uma proposta para harmonizar as objeções de inconstitucionalidade com a existência de um processo equitativo, aconselhando: 1) não se considerar automático o mecanismo da responsabilidade subsidiária; 2) a concessão dos direitos de defesa e contraditório, facultados aos arguidos, antes da decisão final ou após esta (em incidente instaurado com vista à efetivação da responsabilidade), aquando da instauração do incidente; 3) não sujeição do dirigente a registo criminal; 4) efeito meramente patrimonial (não penal) da responsabilidade pelo pagamento: através de execução e não, por exemplo, através da efetivação de cúmulo jurídico (com a multa eventualmente aplicada ao responsável), de substituição por trabalho ou de conversão da multa não paga em prisão subsidiária.¹⁶²

Também Eva Vaz Freixo Garcia, que, como referimos anteriormente, é defensora da inconstitucionalidade da norma, sugere que, se é intenção do legislador censurar a conduta do gerente ou administrador ao responsabilizá-lo por uma sanção pecuniária de cariz penal aplicada à pessoa coletiva, poderia fazê-lo ao tipificar a conduta do administrador, aplicando-lhe uma sanção ajustada à sua medida da culpa e a sua situação patrimonial (por regra, muito distinta da situação da pessoa coletiva)¹⁶³, onde podemos acrescentar: ajustada às finalidades das sanções das infrações tributárias.

¹⁶² JORGE DOS REIS BRAVO, *Responsabilidade Penal de entes coletivos e responsabilidade individual conexa*, Tomo I – Criminalidade Económico-Financeira: Temas de Teoria Geral do Direito Penal na Criminalidade Económico-Financeira, Caderno Especial do CEJ, pp.51 e ss.

¹⁶³ EVA VAZ FREIXO GARCIA, *Análise da natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º, n.º 1 do RGIT e da (in)constitucionalidade da sua aplicação, à luz do princípio da intransmissibilidade das penas*, In: *Revista de Direito das Sociedades*. - Almedina, 2013. - A. 5, nº 4 (2013), pp. 834 e ss.

3. Os casos de dispensa de pena, da atenuação especial da pena, da suspensão provisória do processo e da suspensão da execução da pena previstos no RGIT

O RGIT, em consonância com o CP, enumera uma série de institutos que, através da reposição dos valores que não foram atribuídos ao Estado com a prática das infrações, permitem a extinção da responsabilidade penal tributária.

Relativamente à dispensa de pena e a atenuação especial da pena, o RGIT, no seu artigo 22.º, prevê um regime claramente mais ténue do que o direito penal comum, previsto no artigo 74.º do CP, uma vez que este último só permite a dispensa de pena quando estejamos perante crimes puníveis com pena de prisão não superior a seis meses ou pena de multa não superior a 120 dias e quando a ilicitude do facto e a culpa do agente sejam diminutas. Já o RGIT estabelece que são dispensáveis as penas cujo crime tenha uma pena igual ou inferior a três anos, o que leva a uma aplicação deste instituto a crimes puníveis com penas de média duração e não exige que haja uma diminuta ilicitude do facto e culpa do agente, bastando que estas não sejam muito graves.

Para além dos pressupostos anteriores, é necessário ainda que a prestação tributária e demais acréscimos legais sejam pagos, que não se oponham razões de prevenção e que seja reposta a verdade fiscal.

Ora, segundo Germano Marques da Silva, «o regime estabelecido no RGIT não se afasta dos fins da sanção penal, as necessidades de tutela do bem jurídico, da prevenção geral e especial, impondo ao juiz que pondere no caso concreto a necessidade da pena, tendo em conta o grau de ilicitude do facto e da culpa do agente (que não podem ser muito graves) e a necessidade de prevenção geral e especial». O autor justifica esta diferença de tratamento entre a lei penal comum e a lei penal tributária tendo em atenção a importância fulcral da cobrança do tributo e com a pouca reprovação que existe do ponto de vista social em relação aos crimes tributários¹⁶⁴.

Opomo-nos a esta fundamentação, pois, esta tomada de posição, é apregoar pela ilegitimidade penal das ilicitudes tributárias e confirmar que o processo penal tributário tem como finalidade a arrecadação de receitas. A dispensa de pena é

¹⁶⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito penal tributário...*, pp. 127 e ss.

averiguada no caso concreto, no entanto não podemos defender diferenças de institutos com base em «direito penal de primeira» e «direito penal de segunda».

De igual forma, não nos parece claro que os fins das sanções tributárias sejam salvaguardados, nomeadamente os fins de prevenção geral, pois, na verdade, as sanções são substituídas por acordos, não servindo para efeitos de prevenção geral negativa/de intimidação, uma vez que transmite para a comunidade a sensação de impunibilidade, assim como de prevenção especial: no fundo, de acordo com este instituto, caso o agente pratique uma infração tributária, basta a devolução dos montantes, o que permite que os agentes «arrisquem» a prática da infração, pois, e apenas caso seja detetada, o agente só terá de restituir os valores.

Com uma perspetiva idêntica, podemos analisar o instituto da suspensão provisória do processo, que poderá também ser designado de «justiça negociada», previsto no artigo 281º do CPP, aplicável nas infrações tributárias por remissão do artigo 43º nº1 do RGIT.

Assim, a suspensão provisória do processo permite atingir os mesmos objetivos da dispensa de pena: a reposição das prestações tributárias, acrescentando a possibilidade de aplicar injunções aos arguidos e não ser aplicada uma efetiva pena.

Ora, a suspensão provisória do processo foi aplicada concretamente num dos casos mais mediáticos de crimes fiscais em Portugal: a Operação Furacão. Assim, o Estado, por essa via, conseguiu recolher grande parte dos valores em causa, que, diga-se, não eram pequenas quantias. No entanto, choca-nos como num caso onde estão em causa milhões de euros de prejuízo para o erário público e onde a ilicitude e a culpa são graves, seja aplicado este instituto e, noutros processos de menor gravidade, não. Com certeza que esta tomada de posição em nada ajuda a consolidar o princípio da igualdade e da eticização do direito penal tributário. Na verdade, foi o modo mais fácil para os valores serem recolhidos.

A suspensão da execução da pena, prevista no artigo 14.º do RGIT, é outro instituto que, através da reposição das prestações tributárias em falta, extingue a responsabilidade penal do arguido. Segundo o referido artigo, a suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento da prestação tributária e acréscimos legais, em prazo a fixar constantemente, o que desencadeou várias discussões jurisprudenciais quanto à sua constitucionalidade,

por violação dos princípios constitucionais da culpa, da adequação, e da proporcionalidade, tendo em conta a obrigatoriedade da sujeição da suspensão da pena de prisão ao pagamento da prestação tributária e acréscimos legais e do montante dos benefícios indevidamente obtidos, independentemente da situação económica do condenado. No entanto, nem o TC, nem o STJ consideraram a referida norma inconstitucional.

Por fim, dentro do mesmo contexto, fazemos ainda referência aos três Regimes Excepcionais de Regularização Tributária (RERT) que vigoraram em Portugal. Através destes regimes, foi permitido regularizar montantes detidos irregularmente no estrangeiro mediante uma taxa baixa de impostos. A partir do momento que os capitais eram regularizados extinguíam-se todas as obrigações tributárias exigíveis por estes valores, bem como o perdão das infrações tributárias. Ou seja, foram uma espécie de amnistias fiscais. Para além da suposta excecionalidade, que de facto não foi excepcional, tendo em conta a existência de três RERT, são claros os problemas que estes regimes levantam quanto à legitimidade de intervenção do direito penal tributário. Como refere João da Costa Andrade, «em troca da pecúnia, (...) em muitos casos concretos ter-se-á vendido isenção de responsabilidade criminal.»¹⁶⁵

4. A constitucionalidade do crime de abuso de confiança fiscal

De acordo com o art. 105.º do RGIT incorre em abuso de confiança fiscal «1- quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. 2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.».

Anteriormente a 2001, ou seja, antes da entrada em vigor do RGIT, o artigo 24.º do RJFNA previa o crime de abuso de confiança fiscal e afirmava que «quem

¹⁶⁵ JOÃO DA COSTA ANDRADE, *A erosão da fundamentação do discurso punitivo em matéria de impostos entre a violência e a barbárie...*, p. 455.

se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido.».

Ou seja, a principal diferença com a entrada em vigor do RGIT foi a exclusão do conceito de «apropriação» como elemento típico, bastando a «mera não entrega» e é precisamente este facto que leva vária doutrina questionar a constitucionalidade da norma atual, pois afronta os princípios da proporcionalidade e subsidiariedade.

Daí que, segundo Manuel da Costa Andrade, «no contexto do RGIT, o crime de abuso de confiança (fiscal) perde a densidade e as referências materiais. À semelhança da contraordenação, o crime passa a esgotar-se na mera não entrega, um comportamento passivo e formal, desligado de qualquer resultado lesivo ou, mesmo, de qualquer referência subjetiva ao resultado. Isto em termos que reduzem drasticamente os momentos de comunicabilidade com o Abuso de confiança fiscal do RJFNA». ¹⁶⁶

No fundo, «a verdade é que só a apropriação e, reversamente, a diminuição ilegítima das receitas tributárias, poderia emprestar à conduta de abuso de confiança o insuprível lastro de densidade axiológica. E a elevaria à categoria do ilícito penal material, distinto e contraposto ao ilícito meramente administrativo ou contraordenacional. Noutros termos, só a exigência da apropriação prestaria a indispensável homenagem ao bem jurídico, restituindo-lhe o seu estatuto de matriz de legitimação e de padrão-crítico da norma incriminatória»¹⁶⁷.

Para além do exposto, o atual crime de abuso de confiança fiscal previsto no RGIT afasta-se do seu homónimo estatuído no artigo 205.º do CP e que prevê o conceito de «apropriação». Vislumbra-se, mais uma vez, o afastamento entre o direito penal clássico e as infrações tributárias.

¹⁶⁶MANUEL DA COSTA ANDRADE, *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 235.

¹⁶⁷ MANUEL DA COSTA ANDRADE e SUSANA AIRES DE SOUSA, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53- A/2006, de 29 de dezembro*, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 322.

Contudo, apesar do exposto, a jurisprudência parece alheia a esta questão, conforme Ac. TRL de 7-05-2013, que afirma: «I- Na sua configuração atual, o crime de abuso de confiança fiscal não exige para o seu preenchimento a «apropriação», sendo irrelevante que o arguido tenha ou não integrado o montante que deveria entregar diretamente no património pessoal, bastando que lhe tenha dado um destino diferente do devido, que era a entrega ao Estado. II. Trata-se de um crime de omissão pura ou própria, de mera (in) atividade, constituindo o seu núcleo essencial a não entrega total ou parcial da prestação tributária».

Apesar de admitirmos que nas infrações tributárias também sejam tutelados os deveres de colaboração do contribuinte, este motivo não nos parece suficiente para a diferença das duas previsões legais do crime de «abuso de confiança». Assim, apenas podemos concluir que tal previsão, no RGIT, existe por razões político-criminais, de forma a facilitar a prova e, conseqüentemente, a recolha de valores pecuniários para o Estado, facto que nada contribui para a dignidade penal das infrações tributárias.

5. Conflito de deveres- artigo 36.º do CP

O n.º 1 do artigo 36.º do CP prevê que «não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas da autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar.». Este conflito não necessita obrigatoriamente de ocorrer entre deveres jurídico-penais, podendo verificar-se entre deveres penais, civis, laborais, administrativos, etc.¹⁶⁸.

Nas infrações tributárias, este instituto ganha relevância quando o gerente de uma sociedade opta pelo pagamento dos salários, ou até mesmo pagamento aos fornecedores, de forma a manter a atividade económica e os empregos dos trabalhadores, em detrimento das obrigações para com a Autoridade Tributária ou Segurança Social.

Ou seja, estamos perante dois bens jurídicos, previstos constitucionalmente, conflitantes: por um lado, a proteção do património e das receitas do Estado que

¹⁶⁸ Cfr. TERESSA SERRA e CLÁUDIA AMORIM, *Abuso de confiança fiscal: algumas reflexões a partir de um caso concreto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 481 e 482.

têm como função as finalidades públicas, e por outro a subsistência e a dignidade individual e familiar, dos trabalhadores.

Ora, parte da doutrina, como refere Assunção Magalhães Menezes e Tito Arantes Fontes, consideram que «nada justifica que, verificando-se as circunstâncias, de facto e de direito, previstas no artigo 36.º, não seja o mesmo aplicado. Ou seja, nada justifica que o Direito Penal Tributário possa prescindir da lei, e assim, da aplicação das causas de justificação previstas no Código Penal (...)»¹⁶⁹. No entanto, não é a mera dificuldade financeira que justifica o incumprimento das obrigações tributárias, segundo Manuel José Miranda Pedro, «só se poderá sustentar o conflito de deveres quando o infortúnio económico colocou o agente na impossibilidade de cumprir, no todo ou em parte mas simultaneamente, a obrigação de entrega das prestações tributárias ou sociais e o dever de pagar os salários ou outras dívidas que possam garantir a continuação da atividade empresarial enquanto substrato indispensável à proteção do emprego como forma de realização da dignidade humana»¹⁷⁰.

Porém, a jurisprudência é clara e unânime no sentido de considerar que o pagamento das quantias devidas aos trabalhadores e fornecedores não consubstancia uma causa de exclusão de ilicitude ou da culpa do agente.

A título de exemplo, o Ac. do TRP de 20-06-2012 é convincente ao afirmar que «No confronto entre o dever de entregar à Segurança Social as quantias descontadas nos salários dos trabalhadores da sociedade e o dever de manter esta em atividade, pagando as despesas correntes de funcionamento, mormente os salários, prevalece aquele.». Ainda de acordo com o Ac. do STJ de 31-05-2006, «Trata-se de assegurar tratamento diferenciado e desigual, de todos aceite, justificado e inteiramente compreensível, numa área e a uma entidade vocacionada à realização de fins públicos, de prossecução de incontornáveis interesses de índole financeira, nacionais e comunitários, de subsistência coletiva, de justa repartição dos rendimentos, objetivos ocupantes na pirâmide de interesses posição de topo, superiorizando-se aos privados, que extrapolam, em muito, a

¹⁶⁹ ASSUNÇÃO MAGALHÃES MENEZES e TITO ARANTES FONTES, *O Conflito de deveres e o Abuso de Confiança Fiscal*, Actualidade Jurídica Uría Menéndez, dezembro, 2005, p. 53.

¹⁷⁰ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, *Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal e contra a Segurança Social: O Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência*, Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal, Lisboa, AAFDL, 2008, p. 227.

mera responsabilidade contratual, caso em que, se fosse essa tal natureza, então existiria manifesto excesso se se privasse de liberdade o agente da infração, em derrogação do princípio estabelecido no art. 1.º do Protocolo n.º 4, Adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem, proibindo a privação de liberdade pela única razão de se não poder cumprir uma obrigação contratual.»

Ora, entendemos e tendemos a concordar com esta posição da jurisprudência. De facto, nas infrações tributárias está em causa um bem jurídico supra-individual, enquanto que o dever de pagar os salários e manter a empresa em atividade tratam-se de interesses particulares, de origem contratual, ao contrário das obrigações para com o fisco, que derivam da lei. Para além disso, o princípio da livre concorrência impede a proteção deste tipo de situações, pois, doutra forma, quem não conseguisse cumprir todas as suas obrigações, via-se privilegiado perante os cumpridores uma vez que se escusava do cumprimento das suas obrigações tributárias, impondo-se sim às sociedades que não consigam cumprir as suas responsabilidades que se apresentem à insolvência.

No entanto, a título de rápida referência, choca-nos as várias notícias que surgiram na comunicação social, apesar de não confirmadas, de que vários organismos públicos do Ministério da Administração Interna não estavam a entregar ao Estado a retenção de IRS dos seus funcionários públicos, após acordo com o Ministério das Finanças, por falta de liquidez para pagar salários e suplementos. Se é certo que os princípios da iniciativa privada atrás referidos não se aplicam ao Estado e que este não é suscetível de responsabilidade penal, parece-nos, no entanto, que esta leviandade do próprio lesado, perante as infrações tributárias, não ajuda à eticização do direito penal tributário e poderá pôr em causa as finalidades das sanções das infrações tributárias: em primeiro lugar, o bem jurídico não é acautelado nestas situações, em segundo lugar, a prevenção, quer geral, quer especial, não são salvaguardadas, pois, perante tal inércia do próprio Estado, os restantes contribuintes considerarão «legítimo» recorrer às infrações tributárias, em terceiro lugar, uma vez que os órgãos do Estado não são culpabilizados nas situações supra referidas, diminui a censura social associada a estas infrações.

6. O princípio do direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a administração tributária

O princípio do direito à não autoincriminação, ou direito ao silêncio, (*nemo tenetur se ipsum accusare*) acarreta três vertentes: direito a não testemunhar contra si próprio, direito a não produzir prova contra si mesmo, e direito a não fornecer qualquer tipo de declaração ou informação que o possa incriminar, direta ou indiretamente.

Apesar do referido princípio não ter consagração constitucional formal, tal facto «não obsta a que tanto na doutrina, como na jurisprudência portuguesas, seja entendimento consensual que o princípio tem natureza constitucional implícita»¹⁷¹, que deriva dos artigos 20º, nº4, *in fine* e 32º, nº2 e 8º da CRP. Para além disso, este princípio tem previsão nos artigos 61, nº1, al. d), 58º, nº2, 132º, nº2, 141, nº4, al. a), 143º, nº2, 144º, nº1 e 343º, nº1 e 345º, nº1, todos do CPP.

Já os deveres de colaboração são «deveres de carácter administrativo, instrumentais ou acessórios do dever fundamental de pagar imposto, que têm por objeto prestações pecuniárias ou prestações de *facere* e deslocam para a esfera do contribuinte certas tarefas de liquidação e de cobrança (...), transformando-o numa espécie de «agente administrativo», que auxilia ou substitui a Administração Tributária na realização de determinadas tarefas de imposto»¹⁷². Podemos constatar estes deveres em vários preceitos tributários, nomeadamente no artigo 31.º, n.º 2 e 59.º da LGT e artigo 48.º, n.º 2 do CPPT. A falta dos deveres de colaboração para com a Autoridade Tributária pode mesmo consubstanciar o crime de desobediência, previsto no art. 348.º do CP ou contraordenação nos termos do artigo 113.º do RGIT.

Face aos dois institutos apresentados, torna-se «fácil de perceber a “tensão dialética” existente entre o dever de cooperação do contribuinte no processo administrativo de fiscalização e controlo tributário e o direito à não

¹⁷¹ JOANA SOFIA MARTINS SANT'ANA BERNARDO, *O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a administração tributária*, Dissertação de Mestrado, Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica, 2014, p. 12.

¹⁷² AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, *O Direito à não Auto-inculpação (Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare) No Processo Penal e Contra-Ordenacional Português*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 43.

autoincriminação do arguido no processo penal»¹⁷³, uma vez que, por um lado, o incumprimento dos deveres de colaboração poderá suscitar responsabilidade contraordenacional ou penal do contribuinte e, por outro lado, a entrega de certos documentos poderá levar à incriminação do contribuinte de algum crime ou contraordenação tributários.

Quanto a esta questão, convém realçar que o procedimento administrativo de inspeção tributária, momento perante o qual o contribuinte está vinculado ao dever de colaboração, é distinto do processo penal ou contraordenacional.

Assim, parece-nos diferente a amplitude quer dos deveres de colaboração, quer do princípio da não autoincriminação, no procedimento tributário e nos respetivos processos sancionatórios, respetivamente.

Ou seja, consideramos acertada a tese que defende que não deverão, na fase administrativa, ser aplicáveis direitos e garantias inerentes a um procedimento de natureza sancionatória (como é o caso do *nemo tenetur se ipsum accusare*), da mesma forma que num processo penal ou contraordenacional não serão aplicáveis os deveres de colaboração inerentes ao procedimento de inspeção tributária. Assim, relativamente a estes dois institutos deve haver uma separação efetiva entre o procedimento de inspeção e o procedimento sancionatório.¹⁷⁴

Desta forma, Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos referem que havendo uma interligação entre o procedimento administrativo de fiscalização e o processo sancionatório, penal ou contraordenacional, quando uma pessoa sob investigação da Inspeção Tributária, se veja, em determinado momento do procedimento, confrontada com a suspeita de ter cometido uma infração e com a realização de diligências destinadas a comprovar tal suspeita, haverá fundamento para a sua constituição como arguido, quer por iniciativa das autoridades competentes, quer a pedido do suspeito da prática da infração, adquirindo a partir desse momento um estatuto que lhe permite invocar o *nemo tenetur* (...), não podendo ser utilizadas como meio de prova contra ele as declarações prestadas anteriormente a essa constituição.¹⁷⁵

¹⁷³ JOANA SOFIA MARTINS SANT'ANA BERNARDO, O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a administração tributária..., p. 33.

¹⁷⁴ Cfr. JOANA SOFIA MARTINS SANT'ANA BERNARDO, O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a administração tributária..., pp. 44 e ss.

¹⁷⁵ AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, O Direito à não Auto-inculpação..., p. 55 e ss.

Na nossa jurisprudência O TRG, nos Acs. de 29-1-2007 e de 12-3-2012, decidiu de modo uniforme que podem ser usados em processo penal os documentos validamente obtidos pela AT na fase administrativa inspetiva ao abrigo do dever de cooperação e que tal utilização não viola os direitos consagrados do arguido, ao silêncio e à não “autoinculpação”.

No entanto, temos como o exemplo o Ac. do TEDH de 17-12-1996, no caso *Saunders v. United Kingdom*, que afirma que o direito de não contribuir para a sua própria incriminação, em especial, pressupõe que, em matéria penal, a acusação deve procurar provar a sua argumentação sem recorrer a elementos de prova obtidos mediante medidas coercivas ou opressivas, desrespeitando a vontade do arguido. Neste sentido, este direito está intimamente ligado ao princípio da presunção de inocência consagrada no art. 6º, parágrafo 2º da Convenção, acrescentando que é descabido invocar razões de interesse público para justificar o uso de declarações obtidas coercivamente numa investigação não penal para incriminar o acusado num processo penal.

Assim, entendemos que o que padece de inconstitucionalidade, por violação do direito à não autoincriminação, não é a imposição de deveres de colaboração, mas sim normas que prevejam o uso das informações recolhidas no procedimento administrativo de inspeção como prova em processo penal e contraordenacional, sem ter sido dada a possibilidade ao contribuinte de se recusar a prestar tal informação, nomeadamente através da sua constituição como arguido.

Caso esses documentos sejam atendidos nos processos repressivos, verificamos, mais uma vez, o desrespeito pelos princípios gerais do direito penal e do direito processual penal nas infrações tributárias, que nos leva a considerar: pretende-se assegurar os fins das sanções das infrações tributárias e os princípios do direito punitivo, ou pretende-se, pura e simplesmente, a arrecadação de receitas a qualquer custo, usando o direito penal como «arma de arremesso»?

VI - CONCLUSÃO

Chegados à parte final da nossa dissertação, cumpre-nos tecer as devidas conclusões, evidenciando as principais ideias que podemos reter deste nosso estudo.

Iniciámos este trabalho com uma primeira abordagem ao fenómeno das infrações tributárias. Tendo em conta a sua especialidade, estas encontram previsão no RGIT e dividem-se entre crimes e contraordenações, ou seja, a legislação portuguesa consagrou o modelo dualista da natureza das infrações tributárias. No entanto, nem todas as ilicitudes tributárias são infrações tributárias, pois existem outras violações das leis tributárias às quais não corresponde nenhuma coima ou pena. Para além disso, o direito penal tributário, preservando a sua autonomia e identidade, faz parte do direito penal secundário.

Posteriormente, recapitulamos os fins das sanções no direito penal (e contraordenacional), enquanto fundamento e legitimação da intervenção penal, antes de concretizarmos os fins das sanções nas infrações tributárias. Assim, após analisarmos as várias teorias dos fins das penas, chegamos à conclusão que nenhuma das teorias, por si só, responde aos problemas dos fins das sanções. Destacamos, no entanto, a teoria de Figueiredo Dias, que considera que o fim primordial das penas é a tutela de bens jurídicos, existindo uma moldura de prevenção geral de integração cujo limite superior é oferecido pelo ponto ótimo de tutela de bens jurídicos, que não pode exceder os princípios da proporcionalidade e da necessidade das penas e cujo limite inferior é constituído pelas exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico. Dentro desta moldura de prevenção geral de integração, a pena é encontrada em função das exigências de prevenção social. A culpa, aqui, apenas servia como limite da pena concreta. No entanto, vertente que tem igualmente o seu mérito e que aceitamos de igual modo, é a de Maria Fernanda Palma, que considera que a culpa funciona como fundamento da pena «por basear a pena no significado ético-jurídico do facto praticado», sempre descartada do seu efeito retributivo e não se assinalando como um fim em si mesma.

Realizada a indagação sobre os fins das sanções em termos gerais, debruçamo-nos nos fins das sanções das infrações tributárias, ou seja, a

legitimidade do direito penal tributário. Verificamos que, de facto, nas infrações tributárias, as próprias finalidades de prevenção, especial e geral, assim como a culpa, têm características próprias.

Quanto à prevenção geral, tendo em conta as especificidades dos ilícitos em causa, onde a prova e a verificação do crime são mais difíceis e considerando a complexidade dos ilícitos e dos próprios agentes, exige-se em particular que as sanções tenham uma componente de dissuasão e intimidação, ou seja, prevenção geral negativa. No entanto, admitimos que, mais do que na pena, a prevenção nas infrações tributárias deve ser acautelada na fase administrativa tributária.

Já à prevenção especial terá um contexto favorável nos delitos tributários tendo em consideração o enquadramento sociocultural do agente, no entanto, consideramos que também o crime tributário revela, em princípio, um defeito de socialização. As penas acessórias assumem particular importância nos fins preventivos especiais.

Quanto ao próprio papel da culpa, no caso específico dos crimes tributários, assume uma intensidade acrescida, com papel não só de limitação da pena, mas também de censura social em relação ao agente. Neste campo, releva o fenómeno de eticização das infrações tributárias, estando hoje ultrapassada a visão de que a fuga aos deveres tributários é ética e moralmente neutra, uma vez que é através dos tributos que são asseguradas as funções do Estado, pelo qual se justifica a consagração da infração tributária. Daí que uma das finalidades das sanções nas infrações tributárias seja a afirmação do fundamento ético das infrações tributárias.

Para além disso, verificamos que a pena de prisão, em comparação à multa, é aquela que melhor acautela os fins da pena, nos crimes tributários.

Já no que concerne ao bem jurídico tutelado, uma vez que a proteção de bens jurídicos é a finalidade primordial das sanções, verificamos que nas infrações tributárias este tem características convergentes com o restante direito penal secundário. Para além disso, após a análise das várias teorias referentes ao bem jurídico nos delitos tributários (funcionalistas, patrimonialistas e outras), apuramos que o bem jurídico é a receita patrimonial dos tributos usada para as funções do Estado, que se refletem em toda a comunidade (aonde se pode adicionar a tutela dos deveres de colaboração).

Por fim, fizemos o devido enquadramento dos fins das sanções dos delitos do nosso estudo com o sistema sancionatório geral. Ou seja, tendo em conta as especificidades dos fins das sanções nas infrações tributárias, estas devem-se afastar do direito penal clássico? De facto, verificamos casos concretos onde o regime das infrações tributárias ou não cumpre com as finalidades das sanções das infrações tributárias, ou choca com princípios do direito penal e processual penal, ou põe em causa a eticização do direito penal tributário e o uso deste.

O direito penal tributário, apesar das suas particularidades e da sua relativa autonomia, não pode nunca se afastar por completo das finalidades do direito penal geral e, mesmo as finalidades próprias deste direito especializado, têm de respeitar os fundamentos e princípios do direito penal.

Para além disso, as infrações tributárias correm um risco acrescido de serem instrumentalizadas para fins alheios ao direito penal, que transcendem a finalidade de proteção de bens jurídicos, e que se mostre apenas como instrumento que garante a execução orçamental financeira do Estado.

Conforme afirma Mário Ferreira Monte, «o aparato jurídico-penal não pode ser utilizado como instrumento do Estado para garantir a cobrança de impostos, como tão-pouco pode ser utilizado simplesmente para proteger o património do Estado (...) o fenómeno da tributação não é meramente patrimonial, antes constitui uma questão essencial para um Estado de Direito Democrático que se oriente para a realização de finalidades da comunidade, fundamento ético indiscutível para a intervenção penal»¹⁷⁶.

Face a esta realidade do direito penal moderno, Maria Fernanda Palma fala mesmo do conceito de «re-juricidização do Direito Penal» como «um esforço de reconduzir para um outro patamar uma legislação e uma política criminal geralmente instrumentalizadas aos objetivos concordantes com os princípios do Estado de Direito constitucional e democrático. Em qualquer decisão do legislador ou do intérprete, o sistema de valores constitucionais não pode ser uma proclamação simbólica de princípios. Deve ser antes o produto de uma

¹⁷⁶ MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da legitimação do direito penal tributário...*, p. 400.

argumentação que subtrai o discurso jurídico ao político, ao económico ou ao puramente ideológico em função da preservação da autonomia do Direito»¹⁷⁷.

Do mesmo modo, «alerta-se para a importância de uma equilibrada política de sanções, tanto de tipo preventivo como repressivo, sem extremos, mas orientada para o fim último que é a reparação do prejuízo causado pelo infrator à sociedade e aos contribuintes cumpridores»¹⁷⁸.

Ou seja, podemos concluir que os fins das sanções das infrações tributárias estão devidamente delineados. Assim, estas deverão apenas prosseguir esses fins com legitimidade penal. Pelo exposto, devemo-nos manter atentos ao uso do direito sancionatório nas infrações tributárias e encararmos criticamente as situações previstas no regime das infrações tributárias que se afastam do sistema geral, com intuitos que extravasam o direito contraordenacional e, essencialmente, penal.

¹⁷⁷ MARIA FERNANDA PALMA, *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos...*, p. 74.

¹⁷⁸ GLÓRIA TEIXEIRA, *Estudo sobre as infrações tributárias...*, p. 578.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de

- *A responsabilidade criminal das pessoas colectivas e equiparadas*, Revista da Ordem dos Advogados, ano 66, Vol. II, setembro, 2006.
- *Comentário do código penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica, 2010.

ANDRADE, João da Costa

- *A erosão da fundamentação do discurso punitivo em matéria de impostos entre a violência e a barbárie*, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 22, nº 3 (jul. Set. 2012), Coimbra, 2012.

ANDRADE, Manuel da Costa

- *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*. in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

ANDRADE, Manuel da Costa/SOUSA, Susana Aires de

- *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53- A/2006, de 29 de dezembro*, in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume III. Coimbra Editora. Coimbra, 2009.

ANTUNES, Francisco Vaz

- *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*, in: Estudos de direito fiscal: teses seleccionadas do I Curso de pós-graduação em direito fiscal, coordenação Glória Teixeira, Coimbra, Almedina, 2006.

ANTUNES, Paulo José Rodrigues

- *Infracções fiscais e seu processo: regime geral de 2001/2: anotado*, Coimbra, Almedina, 2002.

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

ASCENSÃO, José de Oliveira

- *O Direito – Introdução – Teoria Geral*, edição Gulbenkian, Lisboa, 1986.
- *Direito penal I: sumários*, Lisboa, AAFDL, 1997;

BELEZA, Teresa Pizarro

- *Direito Penal*, Vol. 1, 2ª edição revista e atualizada, Lisboa, AAFDL, 1998.

BERNARDO, Joana Sofia Martins Sant'Ana

- *O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a administração tributária*; Dissertação de mestrado, Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, março de 2014.

BRANDÃO, Nuno

- *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do Código Penal*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários.*, Coimbra, 2009.

BRAVO, Jorge dos Reis

- *Responsabilidade Penal de entes coletivos e responsabilidade individual conexa*, Tomo I – Criminalidade Económico-Financeira: Temas de Teoria Geral do Direito Penal na Criminalidade Económico-Financeira, Caderno Especial do CEJ, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2013.

BRITO, José de Sousa e

- *Os Fins das Penas no Código Penal*, Problemas Fundamentais de Direito Penal. Colóquio Internacional de Direito Penal em Homenagem a Claus Roxin, ed. Maria da Conceição Santana Valdágua, Lisboa, Universidade Lusíada, 2002.

CANOTILHO, J.J Gomes/MOREIRA, Vital

- *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª Edição Revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

CARLOS, Américo Fernando Brás

- *Impostos: teoria geral*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro

- *Infrações tributárias e suas sanções*, São Paulo, Resenha Tributária, 1982.

CORREIA, Eduardo

- *Direito criminal*, colaboração Figueiredo Dias, reimpressão, Coimbra, Almedina, 1993.

- *Introdução ao Direito Penal Económico*, in: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

COSTA, Cardoso da

- *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1972.

COSTA, José de Faria

- *Direito Penal Económico*, Coimbra, Quarteto Editora, 2003.

DIAS, Augusto Silva

- *Crimes e contra-ordenações fiscais*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 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: *Direito Penal Económico Europeu*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

DIAS, Augusto Dias/RAMOS, Vânia Costa

- *O Direito à não Auto-inculpação (Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare) No Processo Penal e Contra-Ordenacional Portugêses*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

DIAS, Jorge de Figueiredo

- *O problema da consciência da ilicitude em direito penal*, Coimbra, Almedina, 1969.

- *Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico*, In: *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985.

- *O movimento de descriminalização e o ilícito de mera ordenação social*, In Direito Penal Económico e Europeu. Textos doutrinários. Problemas gerais, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1998.
- *Para uma dogmática do direito penal secundário*, in Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, volume I, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra editora, 1998.
- *Temas básicos da Doutrina penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- *Direito penal: parte geral*, 2ª ed. – Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- *O papel do direito penal na protecção das gerações futuras*, In: Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, Volume III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- *O direito penal económico entre o passado, o presente e o futuro*, In: Revista portuguesa de ciência criminal, Ano 22, nº 3 (jul.-set. 2012), Coimbra, 2012.
- *O “direito penal do bem jurídico” como princípio jurídico-constitucional implícito (à luz da jurisprudência constitucional portuguesa)*, In: Revista de Legislação e de Jurisprudência, Ano 145, nº 3998 (maio-jun. 2016), Coimbra, Coimbra Editora, 2016.

DIAS, Jorge de Figueiredo / ANDRADE, Manuel da Costa

- *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções)*, In: Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra: Coimbra editora, 1999.

EUSÉBIO, Domingos Martins

- *Subsídios para uma teoria da infracção fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1963.

FRANCO, António L. Sousa

- *Finanças públicas e direito financeiro*, - 4ª ed. – Coimbra, Almedina, 1992.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro

- *Direito penal português: parte geral I*, Lisboa, Verbo, 1981.
- *Direito penal português: parte especial II*, Lisboa, Verbo, 1981.

GARCIA, Eva Vaz Freixo

- *Análise da natureza da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º, n.º 1 do RGIT e da (in)constitucionalidade da sua aplicação, à luz do princípio da intransmissibilidade das penas*, In: *Revista de Direito das Sociedades*, Ano 5, nº 4, Coimbra, Almedina, 2013.

GERSÃO, Eliana

- *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, Ministério das Finanças, 1976.

GUERREIRO, António Cândido Mouteira

- *Em torno da Infracção Fiscal*; in: *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 37 e 39, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e impostos – Série A, Lisboa, 1962.

GOMES, Nuno Sá

- *Direito penal fiscal*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1983.
- *A criminalização das Infracções Tributárias*, in: *XIX jornadas Latino-Americanas de direito tributário*, Livro 1: *A criminalização das infracções fiscais: relatórios nacionais*, Lisboa, Associação Fiscal Portuguesa: Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, 1998.
- *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal: lições*, 2ª edição revista, atualizada e ampliada, Lisboa, Rei dos Livros, 2000.

JANUÁRIO, Mário

- *A Investigação Criminal Fiscal – Metodologias*, in Ministério das Finanças Direcção-Geral dos Impostos, Direcção de Finanças de Santarém, Santarém, 2005.

LEAL-HENRIQUES, Manuel / SIMAS SANTOS, Manuel

- *Código Penal Anotado, Parte Especial*, 2.º Vol., 3.ª Edição, Lisboa, Rei dos Livros., 2002.

LEITE, Inês Ferreira

- *A autonomização do direito sancionatório administrativo, em especial, o direito contraordenacional*, In: Regime Geral das Contraordenações e as Contraordenações Administrativas e Fiscais, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015.

MARQUES, Paulo

- *Infrações tributárias*, Vol. I, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública - Direcção dos Impostos - Centro de Formação, 2007.

MARTINEZ, Pedro Soares

- *Direito fiscal*; 10ª edição, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2003.

- *Filosofia do Direito*; 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003.

MENEZES Assunção Magalhães/FONTES, Tito Arantes

- *O Conflito de deveres e o Abuso de Confiança Fiscal*, Actualidade Jurídica Uría Menéndez, dezembro, 2005.

MIRANDA, Jorge / MEDEIROS, Rui

- *Constituição Portuguesa Anotada*, TOMO I, 2.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.

MONTE, Mário Ferreira

- *Da legitimação do direito penal tributário - em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

NABAIS, José Casalta

- *Direito fiscal*, 9ª edição, Coimbra, Almedina, 2016.

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

PALMA, Maria Fernanda

- *Direito Penal Especial: O Vértice do Sistema Penal*, In: Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso Pós-graduado de Aperfeiçoamento, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

- *Direito penal – Conceito material de crime, princípios e fundamentos. Teoria da Lei penal: interpretação, aplicação no tempo, no espaço e quanto às pessoas*, Lisboa: AAFDL, 2017.

PEDRO, Manuel José Miranda

- *Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal e contra a Segurança Social: O Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência*, Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal, Lisboa, AAFDL, 2008.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira

- *Lições de finanças públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

RODRIGUES, Anabela Miranda

- *A determinação da Medida da Pena Privativa de Liberdade*, Coimbra, Coimbra Editora, 1993

- *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, In: Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

ROSA, Manuel Cortes

- *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, In: Direito penal económico e europeu: textos doutrinários, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

SANTOS, André Teixeira dos

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

- *O crime de fraude fiscal. Um contributo para a configuração do tipo obectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

SANTOS, J. Albano

- *Teoria fiscal*, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa - ISCSP, 2003.

SANTOS, José Beleza dos

- *Ilícito administrativo e ilícito criminal*, In: Revista da Ordem dos Advogados, Ano 5, n.ºs 1 e 2, Lisboa, 1945.

- *Ensaio sobre a introdução ao direito criminal*, Coimbra, Atlântida, 1968.

SERRA, Teresa/AMORIM, Cláudia

- *Abuso de confiança fiscal: algumas reflexões a partir de um caso concreto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.

SILVA, Germano Marques da

- *Imposto, ética e crime*, Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Soares Martinez, Coimbra, Almedina, 2000.

- *Direito Penal Português*, parte geral, Vol. 1: Introdução e teoria da lei penal, 2ª edição revista, Lisboa, Verbo, 2001.

- *Direito Penal Português*, parte geral, Vol. 3: Teoria das Penas e Medidas de Segurança, 2ª edição revista, Lisboa, Verbo, 2001.

- *Direito penal tributário – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Lisboa, Universidade Católica, 2009.

- *Responsabilidade subsidiária dos gestores por coimas aplicadas a pessoas colectivas*, In: Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 2, nº3, Coimbra, 2009.

SILVA, Isabel Marques da

- *Responsabilidade fiscal penal cumulativa: das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Lisboa, Universidade Católica de Lisboa, 2000.

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

- *Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por infrações tributárias dos membros dos corpos sociais*, in *Direito e Justiça: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa*, vol. 16, tomo 1, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2002.

- *Regime geral das infrações tributárias*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.

SOARES, Rogério Guilherme Ehrhardt

- *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra, Atlântida, 1955.

SOUSA, Alfredo José de

- *Direito penal fiscal – uma perspectiva*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, volume II, compilação Instituto de Direito Penal Económico Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

SOUSA, Susana Aires de

- *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

- *Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais*, In: *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

TEIXEIRA, António Braz

- *Princípios de direito fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 1991.

TEIXEIRA, Glória

- *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2012.

- *Estudo sobre as infrações tributárias*, in *infrações económicas e Financeiras: Estudos de Criminologia e Direito*, coordenação de José Neves Cruz, Carla Cardoso, André Lamas Leite e Rita Faria, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

VIANA, João Matos

OS FINS DAS SANÇÕES DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ENQUADRAMENTO COM O SISTEMA SANCIONATÓRIO GERAL

- A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade: comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de fev. de 2008, Acórdão do Tribunal Constitucional 12 de Março de 2009, in Revista de finanças públicas e direito fiscal, Ano 2, n.º 2, Coimbra, 2009

JURISPRUDÊNCIA

- Ac. do TC n.º 99/92;
- Ac. do TC de 6 de novembro de 1991 (proc. n.º 426/91);
- Ac. do STJ de 26 de maio de 1993 (proc. n.º 043185);
- Ac. do TC n.º 85/95;
- Ac. do TRC de 17 de janeiro de 1996;
- Ac. do TEDH de 17 de dezembro de 1996, caso Saunders v. United Kingdom;
- Ac. do STJ de 8 de outubro de 1997 (proc. n.º 874/97);
- Ac. do STJ de 30 de junho de 1999 (proc. n.º 501/99);
- Ac. do STJ de 22 de setembro de 1999 (proc. n.º 795/99);
- Ac. do TC n.º 337/2002 (PROC. N.º 98/2002);
- Ac. STJ de 21 de abril de 2004 (proc. n.º 259/04);
- Ac. do TC n.º 54/2004 (Proc. n.º 640/03);
- Ac. do STJ de 31 de maio de 2006, (proc. n. 06P1294);
- Ac. do TRG, de 29 de janeiro de 2007 (proc. n.º 1917/07-1);
- Ac. do TC n.º 129/2009 (proc. n.º 649/08);
- Ac. do TC n.º 150/2009 (proc. n.º 878/08);
- Ac. do STJ de 16 de junho de 2010 (proc. n.º 7/09);
- Ac. do STA de 8 de setembro de 2010 (proc. n.º 0186/10);
- Ac. do TC n.º 481/2010 (Proc. n.º 506/09);
- Ac. do TC n.º 24/2011 (proc. n.º 551/10);
- Ac. do TC n.º 26/2011, (Proc. n.º 207/10);
- Ac. do TC n.º 35/2011 (Proc. n.º 372/11);
- Ac. TC de fixação de jurisprudência constitucional n.º 437/2011 (proc. n.º 206/10);
- Ac. do TRG, de 12 de março de 2012 (proc. n.º 82/05.9IDBRG.G1);
- Ac. do TRP de 20 de junho de 2012 (proc. n.º 6651/08.8TAVNG.P1);
- Ac. do TRP de 13 de março de 2013 (proc. n.º 1316/10.3PTPRT.P2);
- Ac. do TRL de 7 de maio de 2013 (proc. n.º 169/09.9IDFUN.L1-5);
- Ac. do TRC, de 13 de janeiro de 2016 (proc. n.º 8/15);