

O QUÊ, PORQUÊ E COMO PROIBIR NO DIREITO PENAL FISCAL

*Susana Aires de Sousa**

I. Porquê proibir?

1. Ao longo da sua história milenar, o imposto assumiu diversas vestes, desde instrumento de exercício do poder e de domínio de súbditos e de povos conquistados até meio de limitação da atuação do Estado como forma de auto-tributação dos povos que consentem e legitimam, de acordo com um pacto social, a cobrança de impostos para benefício de todos. Na leitura da história do imposto conclui-se pela sua estreita ligação à realidade social e económica, tendo influenciado, por vezes de forma decisiva, o rumo dos acontecimentos sociais, económicos e políticos¹.

Charles Adams, em um estudo² pormenorizado sobre a história do imposto, procura demonstrar que este tributo esteve presente nos acontecimentos históricos, positivos e negativos, mais importantes e marcantes da nossa civilização, quer como sua causa decisiva, quer como instrumento intencionalmente utilizado para atingir os objectivos mais hediondos. Basta lembrar, nas palavras deste autor, que a solução final de Hitler tem o seu início na reforma fiscal de 1943 e em soluções fiscais expressamente dirigidas ao povo judaico. Entre outros acontecimentos, Charles Adams imputa a más soluções fiscais a queda da república e do império romano, a queda do império espanhol, as guerras civis inglesa e americana. De outro lado, as boas soluções fiscais estariam na origem de acontecimentos como os sucessos da Grécia Antiga, de Rodes, ou da Suíça, que tendo nascido da luta contra a tributação e domínio austríacos, dirigida por Guilherme Tell, chegaria à situação atual fundada no segredo bancário em que o herói é o “No Tell”.

* Professora Auxiliar na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹ Cf. de modo mais desenvolvido, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 17 e ss.

² Trata-se da monografia *For Good and Evil. The impact of taxes on the Course of Civilization*, Lanham, New York, Oxford: Madison Books, 1999.

Um outro exemplo, que nos é muito próximo, pode encontrar-se na instituição do imposto designado *alcabala* – cuja raiz árabe significa direito sobre tudo o que se venda – que, durante o domínio espanhol, teria sido um dos fatores determinantes para a revolta dos portugueses e, conseqüentemente, para a restauração da independência em 1640³.

2. O imposto é hoje o principal meio de financiamento do Estado. Esta pressão fiscal foi-se acentuando ao ponto de o Estado atual ganhar o epíteto de *Estado Fiscal*⁴. De facto, o imposto ter-se-á assumido definitivamente como principal suporte das finanças públicas com a passagem do Estado de direito liberal para o Estado de direito social e a conseqüente imputação àquele ente público de novos *agenda*.

Na verdade, a realização das tarefas públicas progressivamente reconhecidas ao Estado exigiria a cobrança coerciva de receitas. Vejamos porquê. Em primeiro lugar, há bens de provisão pública, cujas características impedem a cobrança de tributos daquele tipo. Trata-se de *bens públicos puros*, isto é, bens produzidos ou providos pelo Estado que satisfazem passivamente as necessidades, não sendo possível a exclusão do consumo através do preço. Estes bens têm como principais características a *inexcluíbilidade* – decorrente da impossibilidade de ser cobrado um preço pela sua utilização – e a *irriualidade* no consumo – traduzida no facto de o uso do bem por parte de alguém em nada prejudicar que outrem dele beneficie (ou por outras palavras, o custo marginal que resulta da admissão de mais um consumidor é igual a zero). Não sendo possível exigir um preço, o mercado não fará uma provisão daqueles bens, ocorrendo falhas de mercado⁵. A iniciativa privada não estará interessada na produção de bens relativamente aos quais não pode cobrar um preço. Ainda que reconheçam utilidade ao bem em causa, os privados não têm interesse em financiar individualmente a produção de um bem que a todos beneficia de forma gratuita. “Não havendo ninguém disponível para pagar o preço, não haverá provisão do bem, ainda que as pessoas lhe atribuam uma utilidade

³ Mais desenvolvidamente, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*, *op. cit.*, p. 30 e ss.

⁴ Por todos, José Casalta Nabais, «Estado fiscal, cidadania e alguns dos seus problemas», *BCE*, vol. XLV-A (2002), p. 565; «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», *BFD*, Volume Comemorativo do 75.º tomo, Coimbra, 2003, p. 1057 e ss.; *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 191 e ss.

⁵ Para uma análise mais aprofundada destes conceitos *vide* Richard Musgrave e Peggy Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Singapore: McGraw-Hill International Editions, 1989, p. 42 e ss.

superior ao custo da sua produção. Só o Estado, na medida em que se financia com uma receita coactiva (os impostos), que não depende da procura individualizada do bem, está em condições de proceder à respectiva provisão”⁶.

Em segundo lugar, há tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades de procura individualizada, “sendo portanto os seus custos susceptíveis de ser divididos pelos cidadãos, por imperativos constitucionais, não podem, no todo ou em parte, ser financiadas senão por impostos. Assim ocorre na generalidade dos actuais Estados sociais, em que a realização de um determinado nível dos direitos económicos, sociais e culturais tem por exclusivo suporte financeiro os impostos”⁷. Isto mesmo ganha, ainda, uma importância sublinhada e agravada se tivermos em consideração o aumento das despesas do sector público administrativo⁸. Nesta medida, justifica-se a impossibilidade das finanças públicas assentarem predominantemente ou exclusivamente sobre a cobrança de tributos bilaterais. Os impostos aparecem como inevitáveis para o financiamento da *agenda* do Estado contemporâneo.

Todavia, o sentido e significado da estadualidade fiscal não se limita à vertente financeira das receitas públicas, compostas em grande medida pelos impostos, mas exprime-se também pela consequente limitação da intervenção estatal no domínio económico. O que naturalmente, não significa, como sublinha Casalta Nabais, que a política estadual tenha de ser a *económica*, no sentido atribuído pela doutrina e pela teoria do Estado do século XIX ao Estado liberal, ou um Estado económico negativo, como por vezes se designa o Estado oitocentista. Efectivamente, a entidade estadual não está impedida de assumir uma actuação económica positiva, desde logo, enquanto responsável pelo equilíbrio global da economia, e mesmo enquanto sujeito económico. O mecanismo de mercado não pode desempenhar todas as funções económicas, o que justifica que a partir da primeira metade do século XX, alguns economistas tenham sublinhado a necessidade da intervenção pública para guiar, corrigir e complementar o comportamento económico dos privados. “O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é

⁶ Fernando Rocha Andrade, *O Papel Financeiro do Estado*, texto de apoio às lições 3.^a a 7.^a da disciplina de Economia e Finanças Públicas, ano lectivo 2003/2004, p. 4. O estudo destes bens foi assumindo decisiva importância no âmbito da Economia e das Finanças Públicas, sobretudo a partir de alguns trabalhos de Paul Samuelson, cf. «The Pure Theory of Public Expenditure», *RES*, volume XXXVI (1954), p. 387 e ss.

⁷ José Casalta Nabais, «Estado Fiscal...», *op. cit.*, p. 571.

⁸ Sobre a evolução e aumento da despesa pública ao longo do século XX, pode ver-se o estudo de Vito Tanzi e Ludger Schuknecht, *Public Spending in the 20 th Century*, Cambridge University Press.

atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado na vida económica”⁹. Neste sentido, o Estado fiscal é ele próprio expressão da liberdade económica dos particulares, e, no que diz respeito à actividade com relevância fiscal, da liberdade para actuarem, dentro de um cenário de justiça fiscal, de molde a obter o resultado que lhes é mais favorável (*tax planning* ou *Steuerplanung*).

A ideia de justiça fiscal deve presidir, enquanto conceito central e inspirador, a qualquer sistema fiscal moderno. A tributação rege-se, na concretização da justiça fiscal que a legitima, por princípios jurídicos, alguns deles com assento constitucional. É assim com o princípio da legalidade, na sua dupla vertente: formal, ao implicar que em matéria de impostos haja uma intervenção de lei parlamentar, e material, ao exigir que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, o que, por sua vez, se projecta no princípio da tipicidade ou taxatividade. Tipicidade que revela também em sede do princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia de Estado de direito democrático, e que impõe ao legislador a proibição de normas fiscais retroactivas e ao intérprete a proibição da aplicação analógica dessas normas. Em sede de limites materiais da tributação, assume especial importância o princípio da igualdade fiscal, materializado na generalidade tributária – todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo distinções entre eles – e o princípio da uniformidade – a repartição dos impostos pelos contribuintes deve obedecer ao mesmo critério, o critério da capacidade contributiva¹⁰.

É a ideia de justiça fiscal que determina a aceitação das normas tributárias. Segundo Sousa Franco, “ela condiciona a própria eficiência e rendimento do sistema, na medida em que uma distribuição injusta estimulará a fraude e a evasão fiscais e distorcerá comportamentos”¹¹.

Por tudo isto, ao imposto é hoje reconhecido um fundamento ético-social: enquanto meio financeiro pago ao Estado, segundo a capacidade contributiva de cada um, para cumprimento de um programa de despesas públicas vantajosas à

⁹ José Casalta Nabais, «Estado Fiscal...», *op. cit.*, p. 570.

¹⁰ Sobre a justiça fiscal, pode ver-se, a título de exemplo, José Joaquim Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, p. 260 e seguintes; Diogo Leite Campos e Mónica Horta Neves Leite Campos, *Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 41 e ss., José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina, 1996, p. 154 e ss., A. L. Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, Coimbra: Almedina, 1995, p. 176 e ss.

¹¹ A. L. Sousa Franco, *Finanças Públicas*, *op. cit.*, p. 154.

coletividade dos contribuintes e enquanto poderoso instrumento de justiça social por via de uma tributação pautada pela redistribuição dos rendimentos.

3. O aumento da carga fiscal teve como consequência reactiva um conjunto de comportamentos do contribuinte no sentido de minimizar os custos da tributação e procurar aquilo que, na literatura, se designou de *poupança ou economia fiscal*¹². No conjunto dessas escolhas é possível distinguir condutas de poupança fiscal perfeitamente lícitas, por vezes queridas pela própria administração tributária, outras cuja licitude se questiona e outras ainda que violam claramente a lei fiscal. É neste último contexto que se enquadra a infracção fiscal. Isto é, a infracção fiscal situa-se assim na chamada escolha fiscal *contra legem*: o contribuinte elimina ou diminui o encargo tributário usando meios ilícitos, ou seja, violando diretamente os comandos legais¹³.

A violação da lei fiscal não tem implícita uma necessária relevância criminal da conduta. A dignidade penal do comportamento está sujeita ao conjunto de princípios que conformam um direito penal próprio de um Estado de Direito. Neste sentido, as condutas que venham a ser remetidas à esfera penal devem estar sujeitas quer aos princípios de um direito penal fragmentário, subsidiário e de *ultima ratio*, quer ao exame crítico do bem jurídico-penal protegido. Delimitam-se assim as coordenadas de *como* há-de intervir o direito penal.

É inegável que no domínio fiscal (e do pagamento de tributos) se verifica uma diversidade de comportamentos desviantes que implicam uma considerável danosidade social, aí residindo o fundamento legitimador da intervenção penal. Por outro lado, se tais considerações nos ajudam a responder ao *porquê* da intervenção penal, são insuficientes para a determinar a medida dessa intervenção; por outras palavras, não respondem a *como* deve ser a protecção oferecida pelo direito penal, qual a sua extensão e quais os seus limites. E, por fim, proteger o *quê*?

II. Como proibir?

4. As sanções que no nosso ordenamento se fazem corresponder à violação dos deveres tributários têm por *ratio essendi* o fundamento ético anteriormente assinalado. A censura de determinados comportamentos tem por substrato o

¹² Cf., por todos e com adicionais referências bibliográficas, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 42 e ss.

¹³ Cf. Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 48 e ss.

incumprimento do dever de contribuir, segundo a sua capacidade económica individual, para o cumprimento de funções públicas em benefício da colectividade. Ainda assim, se o nosso ordenamento, tal como a maior parte dos ordenamentos que nos são próximos, prevê sanções criminais e sanções administrativas, cabe perguntar quais as características que uma determinada conduta há-de ter para que seja considerada um crime fiscal. A pretensa diferença entre ilícitos fiscais e ilícitos criminais tem pressuposta a problemática mais abrangente do critério de distinção entre ilícito administrativo e ilícito criminal. A amplitude desta questão excede largamente o âmbito deste trabalho¹⁴. Dir-se-á, porém, que no plano da lei, a questão da natureza jurídica da infracção fiscal está de algum modo resolvida, reconhecendo-se a dignidade penal algumas das condutas violadoras dos deveres tributários e fiscais.

Todavia, esta é uma questão historicamente debatida na literatura dedicada a este tema. A natureza jurídica da infracção fiscal, designadamente o seu carácter criminal ou administrativo, foi na realidade uma das questões mais controversas que atravessou a doutrina e a própria legislação portuguesa do século XX¹⁵.

De um lado, estiveram os defensores de uma teoria *administrativista* que, atendendo à função essencialmente utilitária das disposições repressivas fiscais, concebiam as infracções fiscais como fundamentalmente infracções administrativas. O ilícito fiscal preenchia assim inteiramente as características essenciais do ilícito administrativo ou ilícito policial, que começava a autonomizar-se nalguns ordenamentos jurídicos, *e. g.*, Alemanha e Portugal. Entendia-se que as “infracções fiscais ao atingirem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infracções comuns que atingem os bens dos indivíduos, pois neste último caso, a infracção é imoral e a punição assenta na culpa, enquanto que as infracções fiscais são meras infracções de ordem que colocam entraves à aplicação da lei

¹⁴ Sobre esta problemática distinção, Nuno Brandão, *Crimes e Contra-ordenações: da cisão à Convergência Material*, Coimbra: Coimbra Editora, 2016. Também, em especial no âmbito tributário, Susana Aires de Sousa, «A natureza jurídica da infração fiscal: oscilando entre crime e contraordenação», *in: Contraordenações Tributárias, Coleção Formação Contínua*, Jurisdição Administrativa e Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, 2017, p. 69-78.

¹⁵ Sobre este ponto veja-se Susana Aires de Sousa, «A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico», *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Aníbal Almeida, Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra, 2012, p. 999-1014 (também publicado no *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, 2010, p. 39-59), disponível em http://ucdigdspace.fccn.pt/bitstream/10316.2/24712/1/BoletimLIII_Artigo2.

fiscal”¹⁶. Excluía-se assim esta ofensa do domínio criminal. Na doutrina portuguesa, muito próximos desta teoria, atendendo ao contexto legal então vigente, encontramos os escritos de Cardoso da Costa e de Martins Eusébio.

Por sua vez, a *teoria penalista*, segundo a qual a infracção fiscal não é qualitativamente diferente da infracção criminal, uma vez que a gravidade de certas ofensas fiscais desde há muito deixara de ser eticamente neutra. A evolução do direito tributário demonstra que os sistemas fiscais se encontram profundamente marcados por preocupações éticas e de justiça social. Destaca-se ainda que alguns dos comportamentos puníveis segundo o direito penal comum abrangem actos com igual desvalor às condutas violadoras das normas tributárias, por exemplo, o crime de burla, o crime de abuso de confiança, o crime de falsificação de documentos. Neste sentido se inclinam os escritos de Eduardo Correia e de Eliana Gersão.

Na legislação portuguesa, acaba por vencer e merecer consagração legal em uma *teoria dualista* segundo a qual se entende que a violação das leis fiscais pode revestir em alguns casos natureza criminal, em outros, na sua maioria, uma natureza administrativa. Esta natureza dupla é reconhecida pelo artigo 2.º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias. Assim, ainda que certas infracções fiscais sejam tuteladas pelo direito de mera ordenação social, outras há que têm natureza e dignidade penal; desde logo, pela própria modificação social no sentido de se reconhecer às condutas mais graves em matéria fiscal uma relevância ética e social, e, como tal, capaz de sustentar materialmente uma intervenção punitiva de natureza criminal. A dignidade penal de algumas condutas é conseqüentemente reclamada e reconhecida, dentro dos princípios e garantias que enformam o sistema jurídico-penal¹⁷.

A questão que hoje se coloca, quanto a nós, é a de saber se, por vezes, determinada opção legislativa pela criminalização da conduta não se mostra excessiva. Questão que se prende com o *que deve ser protegido* por via do direito penal fiscal.

III. O quê proibir?

¹⁶ Nuno de Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000, p. 47.

¹⁷ Mais desenvolvidamente, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, em particular, p. 246 e ss.

5. Quando se pergunta pelo objecto de tutela penal de uma incriminação, proibitiva de um comportamento, somos necessariamente remetidos para a questão do bem jurídico, entendido como condição essencial da realização humana em sociedade e parâmetro fundamental de aferição da legitimidade de uma incriminação.

É certo que, tanto as contraordenações como os crimes servem a protecção de bens jurídicos. Só que, em nosso modo de ver, enquanto no domínio do direito penal, o bem jurídico, penetra a própria incriminação cumprindo uma função crítica e conformadora do próprio ilícito penal, já nas contraordenações, dado o seu carácter antecipatório da tutela de bens jurídicos, o ilícito está afastado do respetivo objecto de tutela. Neste sentido, concordamos com Figueiredo Dias quando considera que “em certas infracções – os crimes – o bem jurídico protegido se contém logo, expressa ou implicitamente, na própria conduta como tal, noutras – as contra-ordenações – ele se encontra fora dela e só se desenha quando a conduta se conxiona com a regra legal que a proíbe”¹⁸.

Para além do mais, a protecção de um bem jurídico só por si não chega para fazer intervir o direito penal. A elevação de uma qualquer conduta à categoria de ilícito *criminal* tem necessariamente de passar pela tutela de um interesse com aquela natureza em cumprimento do princípio da *dignidade penal* mas também e pelo crivo da *carência de tutela penal*. Tal decorre de modo essencial e necessário do n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República portuguesa.

É certo que o direito penal fiscal tem vindo a ser apontado por algumas vozes doutrinárias como expressão de uma expansão indevida do direito penal das últimas décadas. Com efeito, em alguma literatura penal o delito fiscal aparece como exemplo da expansão do direito penal e espectro de um direito penal simbólico e promocional¹⁹, e, neste sentido, revelador de uma certa “administrativização” do direito penal.

¹⁸ Cf. Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal. Parte Geral*, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 162 e s.

¹⁹ Entre os quatro exemplos dados por Silva Sánchez para ilustrar a função simbólica do direito penal moderno conta-se o delito espanhol de *defraudación tributaria*, pois, considerada na sua individualidade, a conduta não revela a materialidade das infracções penais. O autor toma, todavia, como bem jurídico a proteger por aquela incriminação o «processo de distribuição da renda», cf. *La expansión del derecho Penal*, Madrid: Cuadernos Civitas, 1999, p.105 e ss.

O modo mais expansivo ou mais reduzido como o direito penal deva responder aos novos problemas colocados pela realidade social, determina o confronto aberto entre *garantismo* e *funcionalismo*, entre um direito penal que se demite de tutelar interesses novos, relevados pelo devir dos tempos, e um direito penal que se torna capitulação ou “*lunga manus*” da política criminal, isto é, num “direito penal funcionalizado pela política criminal”²⁰.

Se o grande risco, comprovado historicamente, de uma concepção funcional e promocional do direito penal é a transformação das suas normas num instrumento de governo, não pode deixar de se reconhecer as enormes dificuldades causadas pelo espartilho do garantismo neo-iluminista na resposta às novas exigências de tutela penal.

6. Uma das questões de natureza dogmática mais discutidas na doutrina penal refere-se ao bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais, oscilando a literatura penal entre um modelo funcionalista e um modelo patrimonialista²¹. O primeiro acentua, em regra, a instrumentalidade das receitas fiscais para a prossecução do bem-estar da colectividade e das pessoas que a compõem. Este ponto de partida fez com que, neste domínio, alguns autores aludissem a um nova categoria de bens: os bens-prestação que sustentam a disponibilidade económica e financeira e sem os quais se torna impossível a assunção das funções típicas de um Estado social de direito; concretizam-se, em geral, na correcta gestão económica, na criação dos pressupostos necessários ao desenvolvimento racional da vida económica, no

²⁰ Hassemer/Muñoz Conde, *Introducción a la Criminología y al Derecho Penal*, Valencia, 1989, p. 169, *apud* Fermín Morales Prats, «Funciones del derecho penal y sociedad civil», in: *Il Diritto Penale alla Svolta di Fine Millennio*, Torino: G. Giappichelli Editore, 1998,...», p. 58 e 59.

²¹ Estes modelos reflectem-se também na doutrina portuguesa, em diversos textos e autores, como por exemplo, Manuel da Costa Andrade, «A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?», *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, *op. cit.*, p. 270-271; Cf. Américo Taipa de Carvalho / José Damião Cunha, «“Facturas falsas”: crime de fraude fiscal ou de burla?», in: *Jus et de Jure. Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa-Porto*, Porto, 1998, p 860; Augusto Silva Dias, «Os crimes de Fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», *Ciência e Técnica Fiscal* 394 (1999), p. 57; Mário Ferreira Monte, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário, em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 260; Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora: Lisboa, 2009, p. 92; André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal. Um Contributo para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a partir do Bem Jurídico*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 124, Miguel João de Almeida Costa, «A fraude fiscal como crime de aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções», in: *Miscelâneas 6 (2010)*, IDET, Coimbra: Livraria Almedina, p. 214 e s.; Susana Aires de Sousa «Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças», *Direito Penal: Fundamentos Dogmáticos e Político-criminais. Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Peter Hünerfeld*, Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 1125 e ss.

equilíbrio do sistema económico, no bom funcionamento do sistema fiscal e na percepção regular das receitas tributárias²².

Não nos parece que estes bens possam cumprir a função crítica que há pouco assinalámos ao bem jurídico-penal. O que verdadeiramente se sublinha são valores ideais que constituem o substrato da razão da tutela penal. Tais valores constituem as *rationes* da tutela penal. Os conceitos de bem e de *ratio*, assim como as funções concretas que a ambos são reconhecidas no sistema penal não se confundem. A *ratio* da norma revela-se essencial para uma sistematização racional e eficiente das leis penais e constitui um instrumento indispensável para a interpretação teleológica das normas incriminadoras e para a reconstrução do sistema. Mas ela é, pela sua própria natureza, imanente e intrínseca à norma e, como tal, incapaz de desempenhar um qualquer papel crítico na conformação do ilícito. Aceitá-la como bem jurídico protegido nas incriminações fiscais é fazer renascer uma concepção metodológica de bem jurídico cuja única função reside em clarificar o significado e o fim dos preceitos normativos. Fica irremediavelmente perdida qualquer função crítica que se deva exigir à categoria de bem jurídico indispensável de uma perspectiva de garantia e delimitação da intervenção penal²³. Acrescente-se ainda que no campo específico dos crimes fiscais, considerar como bem jurídico a proteger o sistema económico, ou o correcto funcionamento do sistema fiscal, ou as funções e finalidades reconhecidas às receitas tributárias, parece-nos revelador de uma demasiada e desnecessária antecipação da tutela penal – conduzindo à pura incriminação da violação de deveres por parte do contribuinte.

Poderá o modelo patrimonialista conduzir a um resultado diferente que pronuncie um bem jurídico capaz de servir uma função crítica na disciplina penal fiscal? Entre as várias críticas apontadas à teoria patrimonialista, há uma que merece especial reflexão por constituir um forte obstáculo à compreensão do património do Estado como objecto de tutela penal. Esta reserva fundamenta-se no carácter demasiadamente vasto do erário público para que possa cumprir a função de padrão crítico assinalada à categoria de bem jurídico-penal.

De facto, definir património do Estado não se apresenta tarefa fácil. Na sua aceção ampla, como refere Sousa Franco, o património “é constituído pelos bens

²² Sobre a categoria dos bens-prestação, sugerida, sobretudo, pela doutrina italiana *vide* Sergio Moccia, «De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales», in: *Política Criminal y Nuevo Derecho Penal (libro homenaje a Claus Roxin)*, Barcelona: José Maria Bosch Editor, 1997, p. 120-121.

²³ No mesmo sentido, Sergio Moccia, «De la tutela de funciones...», *op. cit.*, p. 122.

susceptíveis de satisfazerem necessidades económicas de que o Estado é titular e pelas responsabilidades que sobre eles impendem: ele tem sempre um activo (bens) e um passivo (responsabilidades)”²⁴. O património global do Estado, constituído pelos bens do activo e pelas responsabilidades do passivo que se referem a esses bens não pode, pela sua larga extensão eleger-se como bem jurídico-penal dos crimes fiscais.

Impõe-se assim uma maior concretização do objecto de protecção das infracções fiscais de natureza penal. Defendemos que ele coincide com o património fiscal do Estado, *rectius*, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido.

7. O bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais concretiza-se na obtenção das receitas fiscais, reconhecendo-lhe necessariamente uma natureza patrimonial.

Trata-se de um bem jurídico colectivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade. O critério por nós utilizado para determinar os contornos de um bem jurídico colectivo ou supra-individual é importado da economia e traduz-se no princípio da não exclusão, segundo o qual são bens colectivos aqueles cuja utilidade aproveita a todos sem que ninguém possa dela ser excluído (inexcluíbilidade). No entanto, para que seja um bem colectivo, a sua utilização não tem de ser irrisória (como vimos, há irrisoriedade quando a utilização do bem por mais uma pessoa tem um custo marginal de zero). Ninguém pode ser excluído dos benefícios que advêm das receitas fiscais; todavia, estes recursos são finitos e vão-se consumindo ao longo do ano financeiro.

É a própria comunidade que vai absorvendo, em cada ano, o montante das receitas fiscais descrito no orçamento comunitário. Em regra, a fruição daquelas receitas não é passível de ser individualizada, ou seja, não é possível determinar em que medida se dá o consumo individualizado daquele bem, com a particularidade que cada indivíduo sabe que o seu benefício é independente da sua contribuição. Não havendo possibilidade de exclusão do uso e dada a distância quantitativa entre a contribuição de cada um e o montante global das receitas

²⁴ António L. Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, Coimbra: Livraria Almedina, 1992, p. 303.

fiscais, cada indivíduo sabe que a sua não participação não põe em causa a produção do bem, colocando-se na posição de *free rider*, ficando à espera que outros contribuam para a produção do bem. Assim se justifica que cada um seja chamado coactivamente a contribuir, e que a conduta do *free rider* seja sancionada, e, em determinadas situações, criminalizada dentro dos limites estabelecidos pelos princípios e garantias próprios do direito penal.

8. Conclui-se, assim, ser possível encontrar no domínio fiscal uma diversidade de comportamentos impregnados de uma considerável danosidade social. As considerações que desenvolvemos anteriormente sobre o fundamento legitimador da intervenção penal no âmbito da fiscalidade pretenderam demonstrar e justificar esta mesma conclusão. Contudo, se tais considerações nos ajudam a responder ao *porquê* da intervenção penal, não nos auxiliam na determinação da medida dessa intervenção, por outras palavras, não respondem a *como* deve actuar o direito penal. A conformação do ilícito fiscal e das condutas que hão-de entrar na esfera penal devem estar sujeitos, como se referiu, quer aos princípios de um direito penal fragmentário, subsidiário e de *ultima ratio*, quer ao exame crítico do bem jurídico-penal protegido. Para cumprir a sua função crítica, o bem jurídico não pode ser definido como resultado posterior à configuração do ilícito, antes tem de pré-existir e presidir materialmente à incriminação fiscal.

Uma correcta compreensão do bem jurídico-penal protegido no direito penal fiscal, dotado de uma natureza patrimonial, permite que ele possa exercer a sua função de padrão crítico da norma incriminadora: constitui por exemplo um dos apoios na interpretação dogmática dos limiares mínimos (quantitativos) de relevância penal da conduta ao nível do tipo de ilícito (15 000 euros no que respeita ao crime de *Fraude Fiscal* e 7500 euros no que concerne à incriminação de *Abuso de confiança fiscal*) ou, num outro exemplo ilustrativo, legitima algumas dúvidas quanto à conformação legal do crime de abuso de confiança fiscal como um crime de mera desobediência à entrega de quantias tributárias deduzidas²⁵.

²⁵ Sobre este ponto, Manuel da Costa Andrade / Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses e desventuras de um crime (de abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 17 (2007), p. 53-72; também Susana Aires de Sousa «O limiar mínimo de punição da *Fraude fiscal (qualificada)*: entre duas leituras jurisprudenciais divergentes. Anotação aos acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e do Tribunal da Relação do Porto de 23 de Março de 2011», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 21 (2011), n.º 4.

É evidente que estas conclusões não são exclusivamente sustentadas no princípio da tutela subsidiária de bens jurídicos, antes convocam de igual modo a mobilização de outros princípios jurídico-penais. Isto é, o bem jurídico indica, juntamente com os princípios da fragmentaridade, da subsidiariedade e de *ultima ratio*, do direito penal, a montante, e com as finalidades das penas, a jusante, o que pode ser legitimamente tutelado através das sanções penais: a obtenção de receitas fiscais, desde que não possam ser suficientemente protegidas por via de outros ramos do direito sancionatório menos gravosos do que o direito penal.

