

# **“Crime doesn’t pay”: a ocultação de rendimentos de origem criminosa e o tipo legal de fraude fiscal (ou da impossibilidade de um “mal jurídico” se transformar em um bem jurídico-penal)**

SUSANA AIRES DE SOUSA\*

## **I. O problema e a sua enunciação**

A questão que nos propomos tratar é antiga. Já em 1927, em *United States v. Sullivan*, o Supremo Tribunal Americano<sup>1</sup> condenaria por crime de fraude fiscal, revertendo a decisão recorrida, a não declaração para fins fiscais dos ganhos ilícitos obtidos com o tráfico de bebidas alcoólicas. Nesta decisão, confirma-se a doutrina de que os ganhos ilícitos estão sujeitos a tributação. Na sua declaração o juiz Oliver Wendel Holmes argumenta: “*We see no reason to doubt the interpretation of the Act, or any reason why the fact that a business is unlawful should exempt it from paying the taxes that, if lawful, it would have to pay*”. Esta decisão constituiria, alguns anos volvidos, o fundamento da condenação de Al Capone, em 1931, por fraude fiscal, em virtude da não declaração dos seus rendimentos, em grande parte de origem criminosa.

O problema que ocupa este estudo pode assim ser enunciado de forma muito simples e clara: pretende-se esclarecer se, no ordenamento jurídico português, a ocultação de rendimentos provenientes da prática de um crime integra a factuabilidade típica do crime de fraude fiscal<sup>2</sup>.

Na prossecução de uma resposta, evidenciam-se dois percursos metodológicos, que brevemente se enunciam nas suas proposições elementares. O primeiro, presumindo uma continuidade entre os deveres fiscais e a intervenção

\* Professora Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Membro do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

<sup>1</sup> Cf. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/274/259/>

<sup>2</sup> Para uma caracterização das modalidades de condutas típicas, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2006, p. 79 e ss. (com atualizações, a mesma obra, Almedina, 2021, p. 77 e ss.).

penal, parte do direito fiscal e debate-se com a controversa questão da tributação dos rendimentos ilícitos, incluindo nesse universo os rendimentos provenientes da prática de crimes; assim, discute-se se o ganho proporcionado pelo crime está sujeito a tributação, havendo um dever fiscal de o declarar, cuja omissão ou incumprimento possa subsumir-se na factualidade típica do crime de fraude fiscal previsto no artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Uma alternativa metodológica distinta assenta, porém, na autonomia intencional da própria tutela penal e consiste em partir do âmbito de proteção da norma incriminadora de fraude fiscal, considerando quer o bem jurídico digno e carente de tutela penal, quer as finalidades que orientam e sustentam a intervenção penal, para aferir se os rendimentos provenientes da prática do crime “integram” o objeto de tutela da norma incriminadora. Nas palavras de Costa Andrade, ainda que a outro propósito e tendo por referência direta a dimensão processual penal e o procedimento fiscal, em causa estão “dois ordenamentos jurídicos animados de intencionalidade teológica distinta, prosseguindo fins e interesses distintos, mobilizando diferentes arsenais de meios de intromissão e coerção”<sup>3</sup>. O mesmo vale, se bem vemos, no plano do direito substantivo fiscal e penal.

A primeira das alternativas enunciadas é a que tem prevalecido na doutrina e na jurisprudência portuguesas, assumindo-se uma implícita linha de continuidade entre a ilicitude fiscal e a ilicitude penal. A segunda proposta corresponde àquela que se desenvolverá neste estudo.

O cenário é contudo comum aos dois discursos doutrinários e nele se inscrevem hipóteses em que a administração tributária se depare, por exemplo no decurso de uma ação inspetiva tributária, com incongruências indicadoras de irregularidades suscetíveis de preencher o ilícito de fraude fiscal (por ocultação de rendimentos recebidos pelo obrigado tributário ou por declaração parcial de rendimentos auferidos). Esse rendimento ocultado pode ter origem lícita (rendimento auferido por trabalho prestado, mas não declarado), ou origem ilícita (rendimento obtido em desconformidade com normas que regulam o horário de trabalho ou a sua prática em exclusividade); pode ter ainda uma origem criminosa (rendimento decorrente da prática de um crime anterior: corrupção, tráfico de droga, lenocínio, etc.). É justamente este último tipo de ganhos, obtidos com o crime, que delimita as reflexões deste estudo. A pergunta que nos inquieta, enunciada, de novo, mas de forma breve e precisa, é a de saber

---

<sup>3</sup> “*Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional”, *RLJ* 144, n.º 3989 (Novembro-Dezembro 2014), p. 142.

se a ocultação, designadamente da declaração contributiva, de rendimentos provenientes da prática de crimes é suscetível de preencher a conduta típica em alguma das modalidades previstas nas alíneas *a*) ou *b*) do artigo 103.º do RGIT.

Antecipamos uma resposta negativa cuja fundamentação não se esgota ou se refere primariamente ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. A resposta que se constrói ao longo deste texto assenta, essencialmente, em fundamentos internos ao sistema penal. No plano desta sustentação, como fundamento direto, convoca-se o princípio do bem jurídico-penal enquanto critério delimitador do âmbito de proteção da norma incriminadora, e, como fundamento indireto, as reações, também jurídico-penais, ligadas à supressão dos ganhos do crime. A esta fundamentação interna, alicerçada na autonomia intencional do direito penal, acresce, no plano dos fundamentos externos à normatividade penal, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do Estado de Direito.

A escolha do tema não é inocente ao propósito fundamental deste estudo. A matéria dos crimes fiscais mereceu, na obra do homenageado, uma reflexão inquieta e um tratamento profundo, impondo-se como uma referência angular na doutrina portuguesa. Pretende-se com este estudo prestar homenagem ao Senhor Professor Doutor Manuel da Costa Andrade, de cuja lição, pude e posso continuamente beneficiar, generosamente, sobre este e tantos outros temas, dentro e fora das muralhas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

## **II. O problema e a sua clarificação: as discussões paralelas e interligadas, na doutrina e na jurisprudência portuguesas**

### **1. Enquadramento**

Enunciado o problema, são várias as questões que a ele se interligam. De entre estas, evidenciaremos duas, em virtude da particular atenção que têm vindo a merecer na doutrina e na jurisprudência portuguesas. A consideração destas duas constelações problemáticas permitirá delimitar com maior precisão o objeto problemático cuja resposta se procura neste estudo: se a ocultação de rendimentos de origem criminosa integra a tipicidade do crime de fraude fiscal.

A primeira questão, situada a montante do nosso objeto de estudo, é de natureza *processual penal* e diz respeito à questão de saber se informações e elementos recolhidos no procedimento tributário, ao abrigo do dever de colaboração que recai sobre o sujeito tributário, que tenham relevância e significado criminal podem ser transferidos do procedimento fiscal para o processo penal<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> O dever de colaboração ou cooperação com a administração tributária está previsto em várias disposições fiscais, desde logo, no artigo 31.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT).

Deste modo, está em causa determinar se é legítimo (e com que limites) usar para fins penais, informação recolhida no procedimento fiscal, discutindo-se esta questão, na doutrina, essencialmente ao abrigo do princípio da proibição da autoincriminação. Este mesmo princípio tende ainda a ser convocado numa outra constelação problemática, a propósito dos efeitos penais de um dever de declarar rendimentos ilícitos provenientes da prática de crimes anteriores<sup>5</sup>, seja quanto à responsabilidade por fraude fiscal, seja no que diz respeito à responsabilidade pelos crimes anteriores. Este nódulo problemático interliga-se, assim, com a questão que nos ocupa na medida em que se admite um dever fiscal de declarar rendimentos ilícitos de natureza criminosa cuja violação possa sustentar um processo penal por fraude fiscal; por sua vez, o cumprimento do dever terá implicações sobre a possível existência de um processo penal pelos “crimes declarados”. A solução de não comunicabilidade das informações entre processos existentes, mas com natureza distinta – fiscal e penal – resultará também aqui, nesta última hipótese, do alcance que venha a reconhecer-se ao *nemo tenetur se ipsum accusare*.

A segunda questão, já pressuposta pela questão processual enunciada, é de natureza (substantiva) *fiscal* e liga-se ao problema fundamental de saber se os rendimentos ilícitos estão sujeitos a tributação, ou seja, se há um dever fiscal de os declarar. E, se o fundamento daquela ilicitude – civil, administrativo, penal – conforma o conteúdo e os limites da resposta que venha a ser formulada.

Como se procurará, em seguida, explicar, embora se interliguem, as duas questões enunciadas não esgotam nem sequer coincidem, no seu núcleo problemático, com uma terceira questão: a *questão penal*, concretizada em saber se a não declaração de rendimentos provenientes da prática de crimes é suscetível de integrar a tipicidade do crime de fraude fiscal.

---

<sup>5</sup> Parece-nos, contudo, ser de considerar uma necessária diferenciação entre, por um lado, rendimentos provenientes da prática de crimes e, por outro, informações fiscais prestadas ao abrigo de um procedimento inspeção fiscal que, numa fase ulterior, se mostram de relevância no preenchimento típico de crime de fraude fiscal – aqui o *nemo tenetur* terá necessariamente um espaço de discussão mais alargado à luz do âmbito de proteção do crime de fraude fiscal. Em causa está uma possível ofensa ao bem jurídico protegido pela fraude fiscal, discutindo-se os termos em que a sanção penal pode ser aplicada. A consequência é a de uma possível correção tributária no plano fiscal e uma eventual relevância daquela informação para fins de apuramento do crime de fraude – o que pressupõe diretamente determinar o alcance do *nemo tenetur*. Já a hipótese de ocultação de rendimentos com origem num crime anterior – a que verdadeiramente nos interessa – é muito mais discutível à luz do fundamento legitimador da incriminação de fraude fiscal. Neste último caso, o *nemo tenetur* não é, como se procurará sustentar neste estudo, a primeira e decisiva questão.

## 2. A questão processual: declaração e autoincriminação

O problema da utilização em processo penal de informação de conteúdo autoincriminatório recolhida em processo tributário, ao abrigo do dever de colaboração do contribuinte, não escapou à doutrina portuguesa, evidenciando-se, neste contexto, o pensamento clarificador, desenvolvido em vários estudos, de Manuel da Costa Andrade. Entre esses estudos, nas linhas escritas na *Revista de Legislação e Jurisprudência*<sup>6</sup>, logo em 2014, evidencia-se o comentário crítico à posição então seguida pelo tribunal constitucional no acórdão 340/2013, que entendeu não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, *d*), e 125.º, do CPP, com o sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.ºs 1 e 2, 29.º e 30.º do DL 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte<sup>7</sup>.

Como objeto problemático da anotação jurisprudencial, Costa Andrade elege a concretização do que sejam “restrições não desprezíveis”<sup>8</sup> ao *nemo tenetur* por ponderação a valores constitucionais que se pretendem salvaguardar. Como

<sup>6</sup> “*Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário, cit., p. 121 e ss.

<sup>7</sup> O Tribunal Constitucional viria posteriormente, no acórdão n.º 298/2019, a julgar inconstitucional, por violação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, a interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea *d*), 125.º e 126.º, n.º 2, alínea *a*), todos do Código de Processo Penal, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no artigo 9.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e no artigo 59.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo. Assim, na jurisprudência constitucional que fez maioria (embora com declarações de voto), torna-se decisivo o momento em que o contribuinte é chamado a colaborar com a administração tributária e, concretamente, se nesse momento existe ou devia existir um inquérito criminal por suspeita da prática do crime. A violação do *nemo tenetur* ocorre apenas quando o dever de cooperação seja instrumentalizado à obtenção de prova para fins penais, num processo penal já iniciado ou que se devia ter iniciado. Na visão do tribunal, não havendo inquérito ou suspeita do crime os elementos autoincriminatórios, obtidos ao abrigo do dever de cooperação, podem ser usados no processo sancionatório, sem que haja uma compressão constitucionalmente inadmissível daquele princípio. Retomando esta argumentação, vertida no acórdão n.º 340/2013, no sentido da não inconstitucionalidade do aproveitamento da prova obtida no procedimento de inspeção tributária, na ausência de um inquérito ou suspeita criminal, veja-se o acórdão do TC 279/2022.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 133.

cenário, toma uma decisão judicial que admitia a utilização das declarações e documentos entregues no decurso de inspeção tributária como prova em processo penal, sem que tal constituísse uma restrição, inaceitável do ponto de vista constitucional, do princípio *nemo tenetur*. Da decisão se afasta, em clara divergência, Costa Andrade. Reconhecendo o princípio *nemo tenetur* como “instituição irrenunciável do Estado de Direito”, “subtraído à balança da ponderação”<sup>9</sup>, a solução a encontrar só será legítima se assegurar o respeito irrestrito do *nemo tenetur*. Assim, se bem que, no entendimento do autor, o princípio não impeça o legislador ordinário de fazer recair sobre o contribuinte deveres de colaboração com efeitos autoincriminatórios, constrangendo a sua liberdade geral de ação no plano fiscal, tem o mesmo legislador que adotar as providências necessárias para impedir que tais conteúdos possam ser usados contra o arguido em processo penal. Na lição do homenageado, a constitucionalidade dos deveres de cooperação com a administração tributária não implica nem determina a constitucionalidade da utilização daqueles dados em processo penal, sob pena de uma “confusão que mina *ab imo ad summum* a sustentabilidade e a pertinência do acórdão”. Por conseguinte, se a tutela do *nemo tenetur* não justifica que o contribuinte incumpra ou cumpra defeituosamente os deveres de colaboração (também para encobrir, por exemplo, a prática de um crime anterior), já a transferência daqueles dados do procedimento fiscal para o processo penal, é reconduzível, do lado do processo penal, a uma proibição da sua valorização. Há assim uma inultrapassável *proibição da valorização da informação* de sentido autoincriminatório que o arguido, na veste de contribuinte, levou ao conhecimento da administração tributária<sup>10</sup>.

A posição assumida por Costa Andrade vem renovar, na doutrina e jurisprudência portuguesas, a discussão em torno da natureza (absoluta ou relativa) e da amplitude dos efeitos do *nemo tenetur*, convocando, por diversos momentos, uma reflexão comparativa com o disposto no ordenamento jurídico alemão nesta matéria. De modo particular, tem-se por referência fundamental o § 393 da *Abgabenordnung* (AO) alemã, que toma por epígrafe, justamente, a relação entre o processo penal e a tributação. A norma é, contudo, mais abrangente, não se cingindo à questão de saber se material autoincriminatório, recolhido ao abrigo dos deveres de colaboração fiscais, pode transferir-se para o procedimento penal. Em breve síntese, consagrou-se expressamente uma norma que genericamente procura conjugar, de um lado, o dever de declaração com, de outro

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 150.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 152.

lado, uma possível responsabilização penal decorrente do seu cumprimento. Na primeira parte daquele preceito normativo, determina-se uma proibição de medidas coercivas ou coativas contra o contribuinte (*Verbot der Anwendung von Zwangsmitteln*)<sup>11</sup>, no procedimento fiscal, quando tal implique uma autoincriminação num crime fiscal ou numa contraordenação fiscal anteriormente cometida. Assim, neste caso dá-se uma suspensão material dos deveres de colaboração ou de informação (de natureza fiscal) que recaem sobre o contribuinte<sup>12</sup>.

Já a segunda parte do § 393 toma por referência declarações prestadas no procedimento fiscal com conteúdo autoincriminatório, mas por referência a crimes não fiscais; tais declarações ou informações, obtidas através dos deveres de colaboração fiscal e reveladas à autoridade fiscal antes do início do processo penal ou na ignorância do início do processo penal, que cheguem ao conhecimento do Ministério Público ou ao conhecimento do tribunal, não podem ser utilizadas ou valoradas contra o arguido em processo por crime não fiscal. Estabelece-se agora, de forma direta, uma *proibição de utilização daquelas informações no processo penal*, discutindo-se na literatura e na jurisprudência a natureza desta proibição, designadamente se em causa está uma proibição de prova (*Beweisverwertungsverbot*), uma específica proibição de utilização (*Verwendungsverbot*)<sup>13</sup>, ou mesmo uma proibição de perseguição penal (*Verfolgungs verbot*)<sup>14</sup>. Ressalva-se, contudo, desta incomunicabilidade entre o procedimento fiscal e o processo penal, os crimes que tenham um interesse público imperioso ("zwingendes öffentliches Interesse")<sup>15</sup>.

A ideia principal que decorre deste regime é a de que as informações obtidas no procedimento fiscal, em cumprimento do dever de colaboração fiscal, não podem ser usadas na perseguição de um "crime não fiscal" anteriormente cometido, com o limite do "interesse público imperioso", cuja indeterminabilidade, tem vindo a ser questionada à luz dos parâmetros constitucionais. Assim, o contribuinte não tem o dever de colaborar quando a sua colaboração o incrimine num crime fiscal; mantém-se o dever de declarar fiscalmente rendimentos obti-

<sup>11</sup> Cf. Klein/Jäger, AO Kommentar, 15. Aufl. 2020, § 393, números 11-13.

<sup>12</sup> Cf., com adicionais referências bibliográficas, Sandra Oliveira e Silva, *O arguido como meio de prova contra si mesmo. Considerações em torno do princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, Almedina, 2018, p. 591.

<sup>13</sup> Cf. Klein/Jäger, § 393, AO Kommentar, 15. Aufl. 2020, número 35.

<sup>14</sup> Cf. Sandra Oliveira e Silva, *O arguido como meio de prova...*, cit. p. 595.

<sup>15</sup> Como salienta Sandra Oliveira e Silva, "a constitucionalidade desta exceção tem suscitado as mais fundadas reservas na doutrina, sobretudo em face da natureza absoluta comumente atribuída à proteção da autoincriminação", cf. *O arguido como meio de prova*, cit., p. 597.

dos ligados à prática de crimes não fiscais, mas cria-se um impedimento legal ao uso destas informações na perseguição penal do contribuinte, assegurado, essencialmente, por um regime de proibição de utilização ou de prova daqueles elementos no processo penal.

A partir deste regime legal, o tribunal constitucional alemão faz uma nítida separação entre o cumprimento dos deveres de colaboração do contribuinte cuja solvabilidade constitucional é fundamentada em valores como a eficácia do sistema fiscal, e a utilização de informações autoincriminatórias para fins de perseguição penal, concluindo que a obrigação de declarar rendimentos ilícitos “não exclui, por princípio, a conformidade com o direito dos deveres legais de declaração e cooperação, mesmo que em causa esteja a obrigação de revelar ações criminalmente puníveis” e “desde que acompanhada de uma proibição de valoração processual”<sup>16</sup>.

Contudo, importa sublinhar as enormes dificuldades sentidas pelos tribunais alemães quanto à aplicação deste regime, no confronto com as especificidades dos casos concretos, como dá conta Sandra Oliveira e Silva<sup>17</sup>. Entre as constelações problemáticas a que este regime legal dá origem cabe destacar, em particular, as situações em que o cumprimento tempestivo dos deveres de declaração nos anos subsequentes obrigaría o contribuinte a denunciar um crime tributário anteriormente cometido. Aqui, agora nas palavras de Costa Andrade<sup>18</sup>, o contribuinte é colocado numa posição aparentemente aporética: “ou viola os deveres fiscais, nessa mesma medida, praticando novos ilícitos criminais (v. g., falsificação de documentos, fraude fiscal, etc.) e reforçando a sua exposição às sanções penais; ou actua em conformidade com os comandos de direito (penal fiscal, nessa mesma medida podendo contribuir activamente para a sua própria condenação)”.

Na ausência de uma norma semelhante à norma germânica sumariamente descrita, a doutrina portuguesa tem procurado retirar, de forma mais direta ou indireta, do princípio da proibição da autoincriminação uma tentativa de compatibilizar o dever de colaborar com a administração tributária e as garantias processuais penais do arguido. Nesta linha, como forma de salvaguardar o completo sacrifício do *nemo tenetur*, Liliana da Silva Sá defende a aplicação do regime de constituição de arguido quando no decurso do procedimento tributário haja

<sup>16</sup> Cf. NJW 2005, p. 353; também Manuel da Costa Andrade, “Nemo tenetur se ipsum accusare...”, cit., p. 143 e 153.

<sup>17</sup> Sandra Oliveira e Silva, *O arguido como meio de prova...*, cit., p. 598 e ss.

<sup>18</sup> Manuel da Costa Andrade, “Nemo tenetur se ipsum accusare...”, cit., p. 149 e ss.

suspeita fundada de cometimento de um crime<sup>19</sup>; em sentido semelhante também Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos<sup>20</sup>, sublinhando que o direito penal fiscal se situa numa “zona menos central”, mais exposta a um juízo de ponderação, entendem que o retardamento da constituição de arguido<sup>21</sup> como forma de obter elementos ao abrigo dos deveres de colaboração tributários constituiria uma forma desleal ou enganosa – como tal proibida – de obter prova, com a consequente proibição da sua valoração<sup>22</sup>.

Também Sandra Oliveira e Silva defende o dever de abertura do inquérito criminal ou passagem à fase contraordenacional logo que haja notícia do cometimento de um ilícito, com a imediata constituição da pessoa investigada como arguida e o esclarecimento sobre a faculdade de recusa de colaboração, ao abrigo da transparência e lealdade nas relações entre a administração tributária e o contribuinte<sup>23</sup>. Uma atuação das autoridades administrativas que adie a abertura de inquérito criminal e omita a constituição de arguido para continuar a recolher provas “contra o (já) suspeito”, determinará a proibição de valoração no processo penal (ou contraordenacional) dos conhecimentos dessa forma obtidos<sup>24</sup>. Contudo, entende a autora que abertura de inquérito e a constituição de arguido não implicam o encerramento do procedimento de correção tributária que deve prosseguir com a ressalva de que os elementos recolhidos daí em diante ao abrigo dos deveres de colaboração “não poderão repercutir-se no apuramento da responsabilidade penal ou contraordenacional a que haja lugar”<sup>25</sup>. Quanto aos elementos autoincriminatórios levados pelo contribuinte ao conhecimento da administração tributária antes do nascimento da suspeita a questão é, da perspetiva da autora, mais complicada porque sempre dependerá da determinação da “área de tutela do *nemo tenetur se ipsum accusare*” e de apurar se o concreto dever de cooperação corresponde a uma forma proibida de autoincriminação<sup>26</sup>.

<sup>19</sup> Liliana da Silva Sá, “O dever de cooperação do contribuinte versus o direito à não auto-incriminação”, *Revista do Ministério Público*, n.107 (Jul.-Set.2006), p. 132 e ss. e 162 e s.

<sup>20</sup> *O direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare)* no processo penal e contra-ordenacional português, Coimbra Editora, 2009, p. 43 e ss.

<sup>21</sup> Cf. *O direito à não auto-inculpação...*, cit., p. 55.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 59.

<sup>23</sup> Cf. *O arguido como meio de prova contra si mesmo*, cit. p. 607.

<sup>24</sup> Cf. *O arguido como meio de prova contra si mesmo*, cit. p. 608-609.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 610 e nota 1373.

Numa interpretação do *nemo tenetur* bem mais abrangente, conjugada com a persistência dos deveres de colaboração no plano fiscal, Manuel da Costa Andrade mostra-se defensor de uma solução que assegure ao arguido o respeito dos direitos inerentes ao seu estatuto, máxime o respeito do *nemo tenetur* assente na figura e no regime da proibição de prova – e da sua valoração em processo penal – relativamente às informações levadas ao conhecimento da administração tributária ao abrigo do dever de cooperação do contribuinte. Se do lado tributário se reafirmam os deveres de colaboração do contribuinte, circunscritos aos valores ou interesses encabeçados pelo sistema tributário, designadamente a correção da situação tributária e a liquidação adicional de impostos, do lado do processo penal, proíbe-se a utilização de dados de conteúdo autoincriminatório. Isto é, da perspetiva do autor, a tutela absoluta que a Constituição reserva ao *nemo tenetur* tem como reverso a proibição da “mudança de fim” dos dados autoincriminatórios do direito tributário – onde foram coercivamente obtidos – para o campo do processo penal.

Sublinhando esta “mudança de fins”, e acompanhando Costa Andrade, entende André Teixeira Santos que a proibição da autoincriminação não afasta o dever de declarar os rendimentos provenientes da prática do crime, por aquela declaração “não poder ser usada no processo crime como prova para acusar e condenar o declarante pelo crime fonte”<sup>27</sup>. Considerando existir um dever de declarar rendimentos de origem criminosa que sejam tributáveis<sup>28</sup>, o autor procura analisar em que medida o *nemo tenetur* pode impactar aquele dever, entendendo que no momento declarativo (de natureza fiscal) não vigora ainda o *nemo tenetur*; de outro modo, aquele princípio significaria a permissão de cometer um crime. Na medida em que o rendimento possa ser declarado sem que se indique a fonte criminosa fica também afastada, da perspetiva do autor, a não existência de um dever de declarar com fundamento no princípio *nemo tenetur*. Deste modo, também este autor coloca o problema da relevância criminal, a título de fraude fiscal, do dever de declarar rendimentos de origem criminosa, no plano das possíveis e eventuais implicações que o *nemo tenetur* possa ou não ter sobre aquele dever, admitindo a possibilidade de a não declaração fazer incorrer o

<sup>27</sup> Cf. “Rendimentos de proveniência ilícita e sua (in)susceptibilidade de serem objeto do crime de fraude fiscal”, *RMP* 169, 2022, p. 195.

<sup>28</sup> Sobre o que o autor entende por rendimentos de origem criminosa “tributáveis”, suscetíveis de “conduzir à consumação do crime de fraude fiscal”, veja-se “Rendimentos de proveniência ilícita...”, cit., p. 171.

sujeito tributário em responsabilidade por contraordenação ou crime de fraude fiscal, consoante o valor<sup>29</sup>.

Todavia, como assinala Sandra Oliveira e Silva, muitas das regras que integram o procedimento fiscal, designadamente em sede de inspeção tributária, tendo em vista a obtenção de determinada informação, podem servir um fim próximo de proteção do interesse jurídico que as normas penais elevam à categoria de bem jurídico-penal no plano penal. Esta proximidade de fins leva a autora a questionar se há de facto uma mudança ou antes uma continuidade ou coincidência dos fins que presidem à tributação e à punição<sup>30</sup>. Voltaremos à questão a propósito da autonomia intencional entre os dois sistemas, supra, ponto III.

Muito embora o *nemo tenetur* tenha no domínio do direito penal fiscal um enorme laboratório, como se depreende das reflexões doutrinais que foram sendo sumariadas, nem tudo é solucionável ou deve ser solucionado por determinação do âmbito de aplicação daquele princípio. Para além da argumentação labiríntica para cada constelação problemática, com contornos jurídicos distintos (veja-se o caso da entrega de documentos ou informações em sede de inspeção tributária com relevância probatória na fraude fiscal ou a controvérsia sobre a obrigação de declarar rendimentos ilícitos), haverá situações que escapam ao núcleo essencial do princípio. Cremos ser esse o caso da declaração de *rendimentos ligados à prática de crimes anteriores*.

### 3. A questão fiscal: a declaração de rendimentos ilícitos

A lei fiscal faz impender sobre o contribuinte um dever de colaboração ou cooperação com a administração tributária de forma a que esta possa apurar a matéria tributária e liquidar o imposto. Entre outras normas fiscais, o artigo 31.º, n.º 2, da LGT estabelece como obrigações acessórias do sujeito passivo da relação tributária aquelas que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações. Por sua vez, o artigo 10.º da LGT prescreve que "o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis". Também os artigos 1.º do CIRS e do CIRS pres-

<sup>29</sup> "Rendimentos de proveniência ilícita...", cit., p.. 192

<sup>30</sup> Cf. Sandra Oliveira e Silva, *O arguido como meio de prova*, cit., p. 611.

crevem que os impostos incidem sobre o rendimento, “mesmo quando provenientes de atos ilícitos”.

Este quadro normativo, sucintamente enunciado, toma por referência o problema da tributação de rendimentos ilícitos –, dele se tem dito ser o exemplo paradigmático de uma *vexata questio*<sup>31</sup>. Com efeito o catálogo de argumentos que, simultaneamente, suportam e contrariam a tributação dos rendimentos obtidos ilicitamente é, de ambos os lados, extenso<sup>32</sup>.

Em favor da tributação de rendimentos ilícitos, invoca-se, desde logo, o princípio da solidariedade fiscal, consagrado na parte final do artigo 1.º da Constituição. Não se compreenderia que os rendimentos de base ilícita – só por o serem –, não fossem sujeitos a tributação, beneficiando-se o infrator. Neste sentido, também aquele que aufera rendimentos violando a lei no exercício da sua atividade deve contribuir, com fundamento neste dever de solidariedade, para suportar os encargos públicos.

A este princípio, convocado no plano dos fundamentos da tributação, ligam-se com frequência, dois outros argumentos igualmente ligados à ideia de uma justa tributação. O primeiro radicado no critério da capacidade contributiva dos titulares de rendimentos ilícitos, impondo a sua oneração fiscal uma vez que uma compreensão objetiva da capacidade económica do agente (que vê a sua riqueza aumentada por via de rendimentos ilícitos) determina que também estes rendimentos sejam considerados numa repartição que se pretende igualitária dos encargos tributários. Assim, quem tem capacidade para pagar, deve contribuir, independentemente da origem lícita ou ilícita dos rendimentos. O segundo argumento liga-se a uma ideia de “benefício do infrator”, em desfavor do “cidadão honesto”<sup>33</sup>, como resultado de uma não tributação de rendimentos ilícitos: apenas seriam sancionados por ausência de declaração os que obtêm rendimentos de forma lícita, isentando-se do castigo os que ocultam ren-

<sup>31</sup> Cf. Desenvolvidamente, Joaquim Manuel Freitas Rocha, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 390, p. 37 e 126 e ss.

<sup>32</sup> Sobre estes e outros argumentos, com adicionais referências bibliográficas, Joaquim Manuel Freitas Rocha, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva...”, cit., p. 135 e ss. que neste ponto seguimos de perto. Também, sobre estes argumentos, e pronunciando-se, em geral, em sentido favorável à tributação dos rendimentos ilícitos, André Teixeira Santos, “Rendimentos de proveniência ilícita...”, cit. p. 135 e ss. e p. 142.

<sup>33</sup> Cf., criticamente, Silvina Bacigalupo, *Ganancias ilícitas y derecho penal*, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces, SA, Madrid, 2002, p. 13.

dimentos ilícitos. Num juízo comparativo com o cidadão cumpridor, o infrator seria quem mais beneficiaria.

Os argumentos enunciados anteriormente são ainda complementados pelo princípio da “neutralidade axiológica” dos impostos, com um claro fundamento económico-financeiro, nos termos do qual as manifestações de riqueza, independentemente da sua origem lícita ou ilícita, moral ou imoral, estão sujeitas a tributação. Neste sentido, a qualificação do rendimento é irrelevante, bastando-se a tributação com a sua existência. A base do imposto é a existência da riqueza e esta, por definição, é a base (económica) da capacidade contributiva.

É ainda frequente invocar-se, na litanha de argumentos favoráveis à tributação dos rendimentos ilícitos, um efeito de prevenção da prática de crimes por via da oneração fiscal; o imposto serviria assim para aumentar o custo económico da atividade ilícita, diminuindo o benefício obtido com aquela atividade. A tributação surgiria como forma de influenciar ou orientar o comportamento do agente no sentido de evitar a atividade ilícita. De algum modo, a tributação seria uma forma de evitar, tanto quanto possível um duplo mal: que além de obter um rendimento ilícito, o autor deste ilícito possa ainda escapar à tributação desse rendimento. A tributação corresponderia uma forma adicional de sancionar aqueles que incorrem em esquemas ilícitos, promovendo-se pela sua tributação a realização de alguma justiça.

Do outro lado e da mesma forma, elenca-se uma vasta lista de razões contrárias à tributação dos rendimentos ilícitos<sup>34</sup>.

Também o argumento alicerçado na ideia de solidariedade surge agora convocado no sentido de excluir a tributação de rendimentos ilícitos, designadamente quando provenientes da prática de crimes. O dever de solidariedade liga-se ainda ao fundamento do dever de pagar impostos, identificado, por um conjunto significativo e representativo de autores, com um dever geral de solidariedade na prossecução do bem comum. Este dever de solidariedade constitui o fundamento essencial na legitimação de uma cobrança *coerciva* de impostos. E com isso se denuncia um inevitável paradoxo entre uma contribuição para o bem comum, ao abrigo de um dever de solidariedade, que resulta, afinal, da violação de um dever geral de abstenção da prática de ilícitos, sendo o facto que se pretende tributar, em verdade, substrato de uma violação fundamental para com a mesma comunidade.

---

<sup>34</sup> Sobre estes e outros argumentos, Silvina Bacigalupo, *Ganancias ilícitas y derecho penal*, cit., p. 21 e ss. Também María Teresa Soler Roch, “La tributación de las actividades ilícitas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* 85, 1995, p. 15 e ss.

Ainda em desfavor da tributação de rendimentos ilícitos invoca-se o princípio da unidade da ordem jurídica, segundo o qual não pode o Estado qualificar como facto tributário um acontecimento que ele próprio proíbe e sanciona sem que, com isso, incorra em inevitável contradição, aceitando e proibindo, para fins distintos, o mesmo facto ou comportamento. Na base deste argumento está a indeclinável contradição entre a qualificação de uma conduta como contrária à ordem jurídica – que determina a sua ilicitude – e a sua configuração como facto tributário relevante, enquadrável e assimilável pelo sistema jurídico fiscal. Neste sentido, o mesmo Estado que censura e nega a conduta por ser contrária aos valores que lhe compete proteger, desconsidera esse mesmo juízo ético negativo, agora no plano fiscal, no momento em que afere da sua relevância jurídico-fiscal.

Esta contradição, enunciada na sua redução jurídica mais simples, reveste, contudo, contornos mais amplos que extravasam o campo jurídico, convocando argumentos que mesclam razões filosóficas, de um lado, ou razões económicas de outro. Com efeito, alguns autores sublinham a ideia de que ao exigir impostos sobre uma conduta tida pela ordem jurídica como ilícita (ou mesmo criminosa) não só o Estado viola o princípio da unidade da ordem jurídica como se revela, nesta dupla dimensão, como um Estado imoral, que invalida ou neutraliza a criminalização da conduta por via da cobrança de imposto, branqueando, de forma cúmplice, dinheiro obtido ilicitamente<sup>35</sup>.

Também o argumento da neutralidade fiscal do Estado parece claudicar, ainda no plano normativo, extrapenal, quando confrontado com os princípios estruturantes do Estado de Direito, designadamente com o princípio da proteção da confiança. Concebendo-se o relacionamento entre o Estado e os indivíduos como relação entre pessoas jurídicas igualmente sujeitas ao Direito (e não como súbitos) e à observância da lei, o Estado de Direito não pode deixar de se sentir comprometido (mesmo na veste fiscal) com a “pauta material de valores” que o conformam. O Estado é uma pessoa (jurídica) de bem, também ele sujeito, enquanto pessoa de bem, aos valores constitucionais, isto é, à normatividade e estabilidade do ordenamento jurídico. Impedido como tal de aumentar o seu património fiscal à custa de factos que contrariam esse mesmo ordenamento jurídico, com a gravidade capaz de suportar a sua criminalização.

#### **4. A questão penal: o âmbito de proteção do crime de fraude fiscal**

A colocação no plano fiscal da questão da relevância da ocultação de rendimentos de origem criminosa à luz da incriminação de fraude fiscal, corresponde a

---

<sup>35</sup> Cf. Maria Teresa Soler Roch, “La tributación de las actividades ilícitas”, cit., p. 15.

uma inversão metodológica do problema. Limitá-la à parte processual penal por via do princípio da proibição da autoincriminação constitui uma visualização incompleta de uma questão maior que convoca também uma dimensão penal substantiva – o âmbito de proteção do crime de fraude fiscal. Aquele que enriquece com a prática de crimes não se converte automaticamente num contribuinte faltoso<sup>36</sup>. Seria demasiado simples e limitador.

Partir-se da afirmação genérica de que os rendimentos ilícitos estão (ou não) sujeitos a tributação – o que designámos de questão fiscal – é colocar a questão num plano inclinado, pela razão simples, mas evidente, de que há vários tipos de ilicitude; logo, o fundamento normativo (criminal, laboral, civil, administrativo, etc.) que determina a ilicitude do rendimento não é – nem pode ser estranho – ou indiferente ao problema da sua tributação, sob pena de se criarem inconsistências substanciais que contaminam o fundamento legitimador da intervenção penal no domínio fiscal. Acompanhamos assim, nesta parte, Casalta Nabais quando diz que “a solução do problema da tributação dos rendimentos provenientes das actividades ilícitas, não pode assentar em posições extremas, seja na que concebe o direito fiscal como um direito alheio a quaisquer critérios éticos para a qual ‘o dinheiro (...) não cheira mal’, seja na que vê em qualquer tributação desses proveitos um aval às actividades que os originam”<sup>37</sup>. E não pode assentar em posições extremas porque – dizemos nós – a solução que confere relevância criminal a essa conduta não pode desconsiderar a razão de ser da própria criminalização da fraude fiscal na modalidade típica de ocultação de rendimentos suscetíveis de diminuírem as receitas fiscais. Ou seja, a resposta ao problema não pode, simplesmente, prescindir da função que se reconhece, no ordenamento jurídico, à intervenção penal.

Com efeito, as fontes que determinam a ilicitude do rendimento podem ser as mais variadas, com distinta natureza: civil, administrativa, societária, fiscal ou criminal. Em nosso modo de ver, o fundamento da ilicitude do rendimento tem de ser considerado a partir da delimitação típica da norma incriminadora. A natureza criminosa do rendimento que se diz sujeito a declaração pode determinar a sua exclusão do âmbito de proteção da norma incriminadora de fraude fiscal. Assim, aferir de um possível dever fiscal de declarar rendimentos para posteriormente aferir se essa omissão de declaração de rendimento integra a tipicidade de fraude fiscal, constitui uma inversão metodológica do problema. A ilicitude fiscal e a ilicitude penal, embora se comuniquem, concorrendo na determinação

<sup>36</sup> Cf. Maria Teresa Soler Roch, “La tributación de las actividades ilícitas, cit., p. 31.

<sup>37</sup> José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, p. 507.

do que merece ser protegido através da sanção penal, não são concomitantes ou idênticas. Deste modo, o âmbito de proteção da norma incriminadora não pode deixar de ser considerado quando se aferir o dever de declarar rendimentos provenientes da prática de crimes. A questão insuprível e fundamental é: quis a norma de fraude fiscal abranger os rendimentos criminosos no seu âmbito de tutela das “receitas fiscais”?

Por conseguinte, ao invés de se partir do dever tributário de declarar rendimentos ilícitos para concluir que a sua não declaração constitui fraude fiscal, há de partir-se do fundamento legitimador da incriminação para saber se nele cabem receitas provenientes da prática de crimes. A resposta à relevância criminal da conduta não pode encontrar-se no direito fiscal, mas antes no direito penal, e, em primeira linha, no direito substantivo e na área de tutela típica do crime de fraude fiscal.

### **III. A resposta penal: o proveito do crime como um “*mal jurídico*”**

#### **1. Fundamentos internos**

##### **1.1 O fundamento legitimador da incriminação**

À violação de deveres fiscais corresponde, consoante o caso, um conjunto diversificado de reações jurídicas: no plano civil (a execução do património quando não seja pago um imposto devidamente liquidado), de natureza administrativa ou contraordenacional (a coima devida pelo atraso na entrega da declaração), ou mesmo uma reação penal (quando o comportamento seja subsumível nos tipos legais de fraude ou de abuso de confiança fiscal). Esta última dependerá de uma prévia qualificação da conduta como criminosa.

A atribuição de natureza criminosa a uma conduta violadora de um dever fiscal, sendo hoje assente, foi durante longo tempo uma questão controversa. Não obstante a disputa histórica sobre a natureza jurídica da infração fiscal<sup>38</sup>, é hoje indiscutível que, em alguns casos, a infração fiscal ganha relevância criminal (artigo 2.º, n.º 2, do RGIT). Porém, como é evidente, nem todo o ilícito fiscal constitui ilícito penal.

---

<sup>38</sup> 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.pdf](http://ucdigdspace.fccn.pt/bitstream/10316.2/24712/1/BoletimLIII_Artigo2.pdf)

Cabe assim perguntar quais as características que uma determinada conduta (violadora da lei fiscal) há de ter para que seja considerada um crime fiscal. Seguimos a este propósito o critério *material* proposto por Figueiredo Dias<sup>39</sup>, baseado numa ideia de não indiferença ético-social dirigida à conduta. Existem, na verdade, condutas a que, antes e independentemente do desvalor da ilicitude corresponde, e condutas a que não corresponde, um mais amplo desvalor moral, cultural ou social. A conduta em si mesma, independentemente da sua proibição legal, é no primeiro caso axiológico-socialmente relevante, no segundo caso axiológico-socialmente neutra. Assim, se a conduta é criminosa, o conjunto dos seus elementos constitutivos suportam imediatamente o desvalor – social, moral, cultural – em que se insere a própria ilicitude. Já, por exemplo, no direito de mera ordenação social (e também na sanção fiscal) a conduta, divorciada da proibição legal, é axiológico-socialmente neutra; aqui é o direito que valora aquelas condutas como ilícitas juntando aos elementos da conduta um elemento fundamental – a proibição legal.

Com isto, pretendemos sublinhar que uma *intervenção penal legítima* não pode prescindir do reconhecimento comunitário de uma conduta como desvalorosa. Neste sentido a ideia de neutralidade axiológica, se válida para o direito fiscal, contradiz a própria essência e razão de ser da intervenção penal, revelando-se com ela incompatível. A ilicitude penal, vertida no tipo legal, vem conferir relevância criminal a uma prévia valoração social, moral ou cultural. Por conseguinte, o carácter desvaloroso da conduta, fundado na ofensa a um concreto bem (jurídico) comumente reconhecido, precede materialmente a própria ilicitude penal; de outro modo, estando a ilicitude penal ligada, na sua origem, à mera proibição fiscal (ou à mera obrigação fiscal de declarar, desconsiderando a natureza criminosa dos rendimentos), dificilmente escaparia à justa crítica de uma intervenção criminal de *prima ratio*, condicionada à função de cobrar impostos.

Neste sentido, a origem criminosa do rendimento – resultante da violação de bens jurídicos – não pode ser desconsiderada quando se pondera da relevância da sua não declaração à luz da tipicidade do crime de fraude fiscal. Ou, por outras palavras, se aquela não declaração corresponde, no plano normativo, à violação do bem jurídico-penal que a fraude fiscal quis proteger. Há uma correspondência valorativa (uma equivalência axiológica) entre esta concreta conduta de ocultação de rendimentos de origem criminosa e a conduta típica de ocultação incriminada no artigo 103.º do RGIT?

<sup>39</sup> Cf. *Direito Penal. Parte Geral*, 3.ª ed., GestLegal, 2019, p. 186 e s.

Invocar um dever fiscal de declarar aqueles rendimentos, eventualmente fundado no artigo 10.º da LGT, não é condição suficiente para se responder afirmativamente. Desde logo, por não haver continuidade entre a ilicitude fiscal e a ilicitude criminal. Como antecipa Casalta Nabais, justamente a propósito da tributação de rendimentos provenientes de atividades ilícitas, que o autor há muito defende, “conquanto que a tributação de tais manifestações da capacidade contributiva não se constituísse em disfunção do direito penal”<sup>40</sup>. Ora, é justamente esta *disfunção* do direito penal que se concretiza quanto se toma o produto do crime como um interesse digno de ser protegido jurídico-criminalmente.

Com efeito, a norma fiscal, portadora de uma teleologia que lhe é dada pelo sistema em que se insere, não pode impor-se a um outro sistema jurídico que lhe é estranho, dotado ele próprio de uma racionalidade e de uma teleologia próprias. Neste sentido, os efeitos do artigo 10.º da LGT não se repercutem de forma automática no sistema penal, introduzindo uma conduta no âmbito de tutela da incriminação de fraude fiscal. Antes, o alcance daquela norma é co-delimitado, externamente, pelo sentido, axiologia e teleologia de sistemas jurídicos concorrentes. Seria demasiado simples, mas simultaneamente violador da autonomia do sistema penal, retirar daquele preceito fiscal que a não declaração de rendimentos provenientes da prática de crimes integra a tipicidade da fraude fiscal por ofender o bem jurídico que nesta norma se visa acautelar.

Ainda que se admita ou se discuta no contexto do sistema fiscal a tributação desses rendimentos, a relevância penal daquela ocultação não pode deixar de passar pelo crivo do próprio sistema penal e, de modo muito particular, pela análise do bem jurídico-penal que serve o crime de fraude fiscal. Como é sabido, o exercício do *ius puniendi* encontra a sua legitimidade na função, reconhecida ao direito criminal, de proteger subsidiariamente bens jurídicos<sup>41</sup> <sup>42</sup>. Os bens jurídico-penais são, poderemos afirmá-lo, na tentativa de encontrar um denominador comum às várias propostas desenvolvidas pela doutrina portuguesa, “a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo Estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”<sup>43</sup>; “pedaços da realidade que se afirmam como valores numa teia de relações axiológicas e não

<sup>40</sup> Cf. *Direito Fiscal*, 11.ª ed., p. 110.

<sup>41</sup> O legislador português, no artigo 40.º do CP, vinculou a aplicação de penas e de medidas de segurança à proteção de bens jurídicos.

<sup>42</sup> Sobre as funções desempenhadas pela categoria de bem jurídico, com adicionais referências bibliográficas, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais* 2006, p. 171 e ss.; 2021, p. 153 e ss.

<sup>43</sup> Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal*, cit., p. 130.

só que se refractam (...) nos crimes contra a vida, a integridade física, a honra, o património, a segurança interna e externa do Estado”<sup>44</sup>, ou ainda como “objecto de valor experimentado como fundamental pela comunidade de sujeitos na perspectiva da sua realização individual e social”<sup>45</sup>.

O “princípio do bem jurídico” tem vindo a ser reafirmado na jurisprudência constitucional<sup>46</sup>, em diversos momentos, acolhendo-se o entendimento de que um bem jurídico político-criminalmente vinculante existe apenas e na medida em que se encontre refletido em um valor constitucionalmente reconhecido. Entre a ordem jurídico-constitucional e a ordem jurídico-penal há de verificar-se uma qualquer relação de mútua referência, que não de identidade, mas de correspondência de sentido e fins<sup>47 48</sup>. Em suma, o conteúdo substancial da categoria de bem jurídico é assim preenchido por referência a um interesse socialmente valioso, refletido na ordem constitucional.

E logo aqui emerge o primeiro obstáculo, lógico e teleológico, em configurar o resultado de uma prática criminosa como um interesse digno de tutela penal: admitir no âmbito de proteção do crime de fraude fiscal os rendimentos provenientes da prática do crime – ainda que parcialmente por via de uma tributação – corresponde a corromper o conteúdo do bem jurídico-penal enquanto interesse valioso à comunidade. Os rendimentos de origem criminosa resultam,

<sup>44</sup> José de Faria Costa, *Noções Fundamentais de Direito Penal (Fragmenta Iuris Poenalis)*, Coimbra, João Abrantes, 1999. Também *Direito Penal*, Imprensa Nacional, 2017, p. 186 e ss.

<sup>45</sup> Cf. Augusto Silva Dias, «*Delicta in se*» e «*Delicta Mere Prohibita*». *Uma análise das descontinuidades do ilícito penal moderno à luz da reconstrução de uma distinção clássica*, Coimbra Editora, 2008, p. 656.

<sup>46</sup> Cf. Jorge de Figueiredo Dias, “O direito penal do bem jurídico como princípio jurídico-constitucional. Da doutrina penal, da jurisprudência constitucional portuguesa e das suas relações”, *XXV Anos de jurisprudência constitucional portuguesa*, Coimbra Editora, 2009, p. 31 e ss. Desenvolvidamente, com referências jurisprudenciais e doutrinárias, Maria João Antunes, *Constituição, Lei Penal e Controlo de Constitucionalidade*, Almedina, 2019, p. 51 e ss.

<sup>47</sup> Cf. *Direito Penal*, cit., p. 133 e ss. Também Maria João Antunes, *Constituição...*, cit., p. 51 e ss.

<sup>48</sup> Entre as teorias de um conceito de bem jurídico constitucionalmente orientado, é possível distinguir algumas diferenças no sentido de uma vinculação mais ou menos estrita à Constituição. Evidencia-se, pela sua radicalidade, a proposta de Bricola, para quem o conceito substancial de crime corresponde a um «facto lesivo de um valor constitucional cuja relevância se reflecte na pena», cf. Giovanni Fiandaca, “Il “bene giuridico” come problema teórico e come critério di politica criminal”, *RIDProcP*, ano XXV (1982), p. 50 e ss., onde se faz uma saturada síntese daquelas teorias. Contudo, há que referir, como contraponto das teses que optam por um conceito de bem jurídico constitucionalmente orientado, aquelas que fundam sociologicamente as valorações comunitárias em suportes éticos que não têm uma natureza exclusivamente constitucional. Sobre esta mesma questão *vide* ainda Conceição Cunha, *Constituição e Crime*, Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 167 e ss.

pelo contrário, da violação de bens jurídicos. Como conceber o rendimento de origem criminosa, simultaneamente como um mal (do crime) e um bem jurídico (cabível no âmbito de tutela da fraude fiscal) sem que se incorra num paradoxo jurídico-criminal? O produto do crime, que é um mal jurídico, não pode, por obra e graça da interposição do sistema fiscal, transformar-se num bem jurídico.

## 2.2 O bem jurídico protegido nos crimes fiscais

Num passo ainda mais concretizador da tangibilidade do conceito de bem jurídico, acrescenta-se a sua ligação – também histórica<sup>49</sup> – aos direitos subjetivos individuais. A evolução histórico-social trouxe, contudo, uma amplitude desta categoria a interesses de titularidade difusa ou coletiva. O cânone clássico, recondutor da função das normas penais aos direitos individuais, de carácter especificamente pessoal, *maxime* a vida, a integridade física, a liberdade, a honra, seria definitivamente questionado e alargado com o aparecimento de novos interesses ou bens, reflexo da afirmação dos direitos sociais e da organização económica, dignos de tutela penal, mas carentes de um referente pessoal, pelo menos de forma imediata. Sempre interesses tidos como socialmente valiosos, com referência constitucional, dignos e carentes de tutela penal. Nestes novos interesses se encontra, por excelência, o domínio do direito penal secundário e, de forma muito evidente, no direito penal fiscal.

Também este percurso foi feito pela doutrina portuguesa<sup>50</sup> que não tardaria a identificar o interesse capaz de conferir legitimidade e dignidade criminal a infrações fiscais, superada a controvérsia em torno da natureza – meramente administrativa ou criminal. As respostas, porém, têm seguido sentidos diversos, por vezes divergentes, conforme se enuncia de forma tópica e sintética.

<sup>49</sup> Manuel Costa Andrade, *Consentimento e Acordo em Direito Penal*, Coimbra Editora, 1991, p. 61 e ss.

<sup>50</sup> Sobre os diversos modelos de configuração do ilícito penal fiscal veja-se, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*, cit., 2006, p. 266 e ss., e “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”, *RPCC* Ano 21 (2011), n.º 4, p. 611 e ss. Ainda, entre outros, na doutrina portuguesa, Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, 1999, p. 418 e s.; 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. 89, Manuel da Costa Andrade, “A fraude fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?”, *RLJ*, Ano 135.º (2006), p. 326 e ss.; Miguel João Almeida Costa, “A fraude fiscal como crime de aptidão. Facturas falsas e concurso de infracções”, *Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Miscelâneas*, n.º 6, Almedina, p. 201 e ss.

Alguns autores identificam o bem jurídico concretamente tutelado com os "valores que impedem sobre o sujeito tributário passivo, nas suas relações de comunicação com a administração fiscal, a verdade e a transparência"<sup>51</sup>. Numa outra proposta doutrinária, confere-se ao bem jurídico uma dimensão sistémica ou funcional, fazendo-o coincidir com o sistema tributário, "entendido numa perspetiva funcional, como o conjunto de actividades a desenvolver pelo Estado e outros entes públicos para a obtenção dos recursos financeiros e para a aplicação destes na satisfação das necessidades públicas que lhes cumpre realizar"<sup>52</sup>. Por último, parte da doutrina tem defendido uma compreensão patrimonial do bem jurídico protegido nas incriminações fiscais<sup>53</sup>. Foi justamente no âmbito desta última posição que tivemos oportunidade de defender, num estudo para cuja argumentação se remete, que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais previstos no RGIT, coincide com as receitas tributárias enquanto componente ativa do património fiscal<sup>54</sup>.

Com a entrada em vigor do RGIT, em 2001, acentua-se de forma decisiva no desenho típico da incriminação a componente patrimonial do bem jurídico protegido, desde logo por via da inclusão no tipo legal da idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias, na expressão legal, condutas "susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias"<sup>55</sup>. Não obstante a forte inclinação da letra da lei para a natureza patrimonial do bem jurídico protegido, permaneceriam ainda algumas dúvidas na literatura penal quanto ao bem jurídico protegido pela incriminação, sublinhadas designadamente por Costa Andrade<sup>56</sup> que,

<sup>51</sup> Neste sentido, Manuel da Costa Andrade, "A Fraude Fiscal...", cit., p. 270-271.

<sup>52</sup> Cf. Germano Marques da Silva Silva, *Direito Penal Tributário*, 1.ª ed., p. 92. Também Mário Ferreira Monte, *Da Legitimização do Direito Penal Tributário, em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 260, faz coincidir o bem jurídico protegido com a "função do tributo traduzida na realização de finalidades públicas". Já André Teixeira dos Santos, *O Crime de Fraude Fiscal*, cit., p. 124, identifica o bem jurídico protegido com o sistema fiscal.

<sup>53</sup> Neste sentido, 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; Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, cit., p. 288 e ss.; Miguel João de Almeida Costa, "A fraude fiscal como crime de aptidão...", cit., p. 214 e ss.

<sup>54</sup> Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, cit., p. 288 e ss. e, em particular, p. 299 e ss.

<sup>55</sup> Sobre esta questão, em comparação com a doutrina e a lei alemã, Susana Aires de Sousa, "Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal", *Direito Penal. Fundamentos Dogmáticos e Político-criminais. Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld*, Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 1125 e ss.

<sup>56</sup> Neste sentido Manuel da Costa Andrade, "A Fraude Fiscal...", cit., p. 336 e ss.

mesmo à luz da versão originária do artigo 103.º do RGIT, identifica o bem jurídico tutelado, pelo menos parcialmente, com os “valores que impendem sobre o sujeito tributário passivo, nas suas relações de comunicação com a administração fiscal, a verdade e a transparência”.

As dúvidas seriam de algum modo dissipadas pelas sucessivas alterações legais ao tipo legal de fraude fiscal. À originária conformação do desenho típico normativo como um crime de aptidão, assente na idoneidade das condutas para diminuírem as receitas fiscais e património fiscal do Estado<sup>57</sup>, acrescentaram-se outras notas conformadoras do tipo de ilícito que apontam para a definitiva assunção de um bem jurídico patrimonial. É assim por via da delimitação típica a partir do limiar mínimo de vantagem patrimonial: na versão originária do RGIT, previa-se um valor igual ou superior a € 7 500 (artigo 103.º, n.º 2); desde 2005<sup>58</sup>, aumentou-se o valor previsto para € 15 000 (artigo 103.º, n.º 2). E é também assim, pelo que diz respeito à fraude qualificada quando, a partir de 2011<sup>59</sup>, se introduziu no artigo 104.º, como elemento qualificador, o valor da vantagem patrimonial, superior a € 50 000, nos termos do n.º 2, alínea b), e superior a € 200 000 nos termos do n.º 3, ambos do artigo 104.º, do RGIT.

Compreende-se assim que na doutrina e na jurisprudência se tenha vindo a acolher predominantemente uma compreensão *patrimonial* do bem jurídico protegido nas incriminações fiscais e de modo muito particular na fraude fiscal.

No contexto do presente estudo, a questão decisiva é a de saber se os rendimentos provenientes da prática do crime constituem uma manifestação do bem jurídico patrimonial protegido pelo crime de fraude fiscal? Também aqui a resposta nos parece ser negativa: não apenas por o resultado do crime não ser em si mesmo digno de tutela penal, mas também agora pela razão intransponível de tais rendimentos não constituírem património do Estado.

Concede-se que a definição de património do Estado não é tarefa fácil; mas dele excluir, por delimitação negativa, os ganhos do crime não constitui missão difícil. Na sua aceção ampla, como refere Sousa Franco, o património “é constituído pelos bens suscetíveis 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)”<sup>60</sup>. Todavia, como

<sup>57</sup> Mais desenvolvidamente Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, cit., p. 288 e ss. e, em particular, p. 299 e ss.

<sup>58</sup> A alteração foi introduzida pela Lei 60-A/2005, de 30 de dezembro.

<sup>59</sup> Por via da Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro.

<sup>60</sup> António L. Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, Coimbra: Livraria Almedina, 1992, p. 303.

explicita o próprio autor, a noção carece de alguma concretização. Também aqui, tal como na definição do património enquanto bem jurídico-clássico<sup>61</sup>, somos confrontados com a limitação da conceção jurídica de património – a totalidade dos direitos e obrigações suscetíveis de avaliação pecuniária – pois inclui uma diversidade de posições jurídicas de natureza muito diversa e não se presta a uma concretização económica adequada; por outro lado, uma ótica exclusivamente económica revela-se demasiado extensa ao abranger o conjunto unitário de posições de valor. Daqui resulta a necessidade de combinar aquelas duas perspetivas – jurídica e económica – para que se possa chegar a um conceito de património público. Deste modo, o património global do Estado considera-se, pois, constituído pelos bens do ativo e pelas responsabilidades do passivo que se referem a esses bens. Do ativo patrimonial fazem parte todos os bens (incluindo bens materiais ou imateriais, direitos sobre bens ou de crédito) que tenham o Estado como titular e sejam suscetíveis de avaliação pecuniária; no passivo patrimonial incluem-se todas as situações passivas que impendem sobre o Estado e cujo conteúdo seja suscetível de avaliação pecuniária<sup>62</sup>.

Poder-se-ia argumentar dizendo que, sendo o rendimento de origem criminosa sujeito a tributação – o que nos parece muito discutível –, constituiriam tais rendimentos de origem criminosa, na parte do tributo devido, um crédito suscetível de integrar património fiscal do Estado. Ora, pela sua natureza os rendimentos provenientes de crime não integram esse património do Estado (fiscal) na medida em que dificilmente se pode conceber o crime como derradeira fonte de um direito de crédito estadual, fundado numa cobrança coerciva para o bem comum. Tais rendimentos de origem criminosa não podem dar origem a direitos ou receitas do Estado, mas sim a custos sociais. Conceber parte aqueles rendimentos como património do Estado é incongruente com a noção de património do Estado e incompatível com o movimento de eticização do direito penal fiscal enquanto fundamento legitimador destas incriminações.

E, por ser assim, é que o legislador penal criou outras soluções legais, complementares da pena e do processo, para impedir que o agente "ganhe" com a prática do crime. Delas não consta "o imposto". Com efeito, o crime é, frequentemente, um evento que proporciona riqueza sendo essa, frequentemente, a motivação do agente. A natureza lucrativa do crime suscitou, por parte do legislador, reações específicas, também no plano criminal, coerentes com o desvalor

<sup>61</sup> Veja-se desenvolvidamente, na doutrina portuguesa, A. M. Almeida Costa, *Comentário Conimbricense...*, cit., pp. 275 e ss.; Pedro Caeiro, *Sobre a Natureza dos Crimes Falenciais*, *Stvdia Jvridica*, 19, Coimbra: Coimbra Editora, 2003 (reimp.), p. 56 e ss.

<sup>62</sup> Cf. António L. Sousa Franco, *Finanças Públicas...*, cit., p. 305.

do comportamento e com o propósito de neutralizar aquela motivação enriquecedora do agente.

O confisco dos instrumentos, dos produtos e das vantagens do crime “tornou-se, na última década, uma prioridade da política nacional”<sup>63</sup>. São vários os mecanismos destinados “à prevenção da criminalidade reditícia”<sup>64</sup>, em aberta expansão no espaço europeu<sup>65</sup>, desde a clássica perda de bens e de vantagens obtidas com a prática do crime, cujo regime, por razões político-criminais assentes na ideia de que o crime não pode compensar, tem vindo a ser alargado<sup>66</sup>, em diversos ordenamentos, quer nos seus pressupostos quer no seu alcance, até novas formas de criminalização da dissimulação dessas vantagens como o branqueamento de capitais ou ocultação de riqueza, ou ainda procedimentos *in rem*, de natureza não penal – administrativa ou civil –, visando o confisco (*civil forfeiture*) das “coisas” suspeitas de estarem ligadas à prática de crimes<sup>67</sup>.

Consequentemente, e de modo muito breve, também o nosso ordenamento jurídico prevê diversos mecanismos (e até novas criminalizações como o branqueamento de capitais ou a ocultação intencional de património) que procuram acautelar que o crime “*doesn't pay*”, tanto no plano do direito substantivo, como no direito processual penal<sup>68</sup>. De salientar, desde logo, no Código Penal, os artigos 110.º e 111.º, nos termos dos quais são declaradas perdidas a favor do Estado as vantagens do crime, considerando-se como tal “todas as coisas, direitos ou

<sup>63</sup> Cf. Maria Raquel Desterro Ferreira, *Cooperação Internacional para Efeitos de Recuperação de Ativos*, Almedina, 2021, p. 7.

<sup>64</sup> Pedro Caeiro, “Sentido e função do instituto da perda de vantagens relacionadas com o crime no confronto com outros meios de prevenção da criminalidade reditícia (em especial os procedimentos de confisco *in rem* e a criminalização do enriquecimento ‘ilícito’”, *RPCC 21*, n.º 2 (abril-Junho) 2011, p. 267 e ss. Especificamente sobre o confisco das vantagens do crime, João Conde Correia, “O confisco e a ‘fixação’ do enriquecimento ilícito”, *Estudos Projeto Ethos*, 2018, p. 254 e ss.

<sup>65</sup> Anabela Miranda Rodrigues, “O Regulamento (EU) 2018/1805, de 14 de novembro de 2018, relativo ao reconhecimento mútuo das decisões de apreensão como pedra angular da cooperação jurídica na União Europeia – eficácia *versus* direitos fundamentais?”, in *Cooperação Internacional para Efeitos de Recuperação de Ativos* (coord. Maria Raquel Desterro Ferreira/Elina Lopes Cardoso/ João Conde Correia), Almedina, 2021, p. 9 e ss.

<sup>66</sup> No contexto europeu, cabe destacar o impacto nesta matéria da Diretiva 2014/42/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014.

<sup>67</sup> Desenvolvidamente e com uma análise comparada, Pedro Caeiro, “Sentido e função...”, cit., p. 282 e ss.; também.

<sup>68</sup> Um retrato do regime jurídico português pode ver-se em Maria João Antunes, “Recuperación de activos. Garantías procesales del decomiso de bienes en el derecho portugués”, in *Decomiso y recuperación de activos “Crime doesn't pay”*/coord. por Ignacio Berdugo Gómez de la Torre, Nicolás Rodríguez García, 2020, págs. 587-602

vantagens que constituam vantagem económica, direta ou indiretamente resultante desse facto, para o agente ou para outrem” (artigo 110.º, n.º 1, al. b)) e tem lugar ainda que essas vantagens tenham sido posteriormente transformadas ou reinvestidas, abrangendo igualmente quaisquer ganhos quantificáveis que daí tenham resultado (artigo 110.º, n.º 3). A perda pode ser declarada ainda que nenhuma pessoa determinada possa ser punida pelo facto (artigo 110.º, n.º 5). No plano processual, também no Código de Processo Penal se preveem medidas destinadas a garantir a efetividade da declaração de perda das vantagens do crime<sup>69</sup>. Trata-se das garantias processuais penais da perda ou confisco que visam salvaguardar os produtos ou vantagens do crime ou o valor correspondente no decurso do processo. Destacam-se entre esses mecanismos a apreensão dos produtos ou vantagens do crime (artigo 178.º do CPP) a caução económica (artigo 227.º) e o arresto preventivo de bens (artigo 228.º)<sup>70</sup>. A enunciação, ainda que demasiado sucinta deste regime, serve apenas os propósitos de exemplificar como o sistema jurídico-penal reage ao ganhos obtidos com a prática do crime, admitindo o seu confisco e declaração de perda a favor do Estado, em alguns casos mesmo sem condenação criminal.

A gratificação obtida pelo crime, que o direito penal sinaliza como ofensa a um bem jurídico – legitimando-se a sua anulação, declarando-a perdida a favor do Estado –, não pode ser reconvertida pelo direito fiscal em bem jurídico-penal, sob pena de se afirmar um inultrapassável paradoxo na doutrina penal, em particular da perspetiva da teoria dos bens jurídicos. Vislumbrar a renda do crime com este duplo e paradoxal significado (simultaneamente, desvalioso – porque resulta da ofensa a um bem jurídico – e valioso – porque integra um novo bem jurídico), corresponde não só a uma corrupção da teoria do bem jurídico, como, do mesmo passo, a hipotecar a própria intersubjetividade comunicativa entre a norma (penal) e os seus destinatários. A comunidade entenderá que o produto do crime seja declarado totalmente perdido, mas dificilmente perceberá que seja parcialmente tributado. Esta dificuldade funda-se na ausência de equivalência axiológica entre a não declaração de rendimentos de origem criminosa e a violação de declarar rendimentos para fins fiscais, explicável, em grande parte,

<sup>69</sup> Cf. João Conde Correia, “Apreensão ou arresto preventivo dos proveitos do crime”, *RPCC* 25 (2015), p. 505.

<sup>70</sup> Quanto à criminalidade organizada, é importante também considerar o disposto na Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro.

pelo desfasamento existente entre a não declaração de rendimentos provenientes da prática do crime e o fundamento legitimador da incriminação fiscal<sup>71</sup>.

## **2. Fundamentos externos: o movimento de eticização do direito penal fiscal e o Estado de Direito (o inevitável paradoxo moral)**

Como se referiu, conceber os rendimentos provenientes da prática do crime como manifestação do bem jurídico protegido pelo crime de fraude contraria não só a ideia de bem jurídico, como o movimento de eticização do direito penal fiscal<sup>72</sup> como fundamento legitimador da incriminação.

Está hoje longínquo o tempo em que a fuga aos deveres fiscais era considerada ética e moralmente neutra e a fraude fiscal vista como uma espécie de legítima defesa contra o Estado<sup>73</sup>. Ao contrário do negócio privado, em que há uma contraprestação concreta da outra parte, ao pagamento do imposto ao Estado não corresponde por parte deste uma prestação com um conteúdo individualizado, o que contribuiu longamente para que a fraude às leis tributárias não fosse sentida como uma falta moral. A dificuldade na percepção das concretas contraprestações que correspondem à obrigação fiscal tornava ausente da consciência individual qualquer manifestação do *pacta sunt servanda*, ao contrário do que acontecia nos negócios de direito privado. A esta luz, e na expressão de Weit, a honestidade, em matéria fiscal, seria equivalente a estupidez<sup>74</sup>. A infração fiscal, assim esventrada eticamente, é, neste contexto, desterrada para o mundo da ilegalidade administrativa e o sistema fiscal encarado com o único fim de arrecadar receitas. O Estado via-se então obrigado a utilizar um sistema punitivo de intimidação, próximo de um direito de polícia, para assegurar o cumprimento das normas fiscais e como forma de quebrar a indiferença do contribuinte perante o

<sup>71</sup> Pode haver convergência entre as normas fiscais coercivas e as normas penais na proteção de um interesse elevado a bem jurídico com dignidade penal. Este é o espaço de discussão dos limites do *nemo tenetur*.

<sup>72</sup> Cf. Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, *DPEE*, vol. II, Coimbra Editora (1999) p. 481 e ss. Também Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, “O Crime de Fraude...”, *cit.*, pp. 71 e ss. e Augusto Silva Dias, “O novo direito penal...”, *cit.*, p. 239 e ss., Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais*, *cit.*, p. 247 e ss.

<sup>73</sup> Segundo Eduardo Correia, “conhece-se, efectivamente, o ensinamento da própria Teologia Moral da Idade Média, filiada no pensamento de S. Tomás de Aquino, segundo a qual as normas tributárias não obrigam em consciência, mas são tão só objecto da coacção externa do Estado”, cf. «Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 14-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do STJ”, *DPEE*, Vol. II, Coimbra Editora, 1999, p. 24.

<sup>74</sup> *Apud* Eduardo Correia, «Os artigos...», *cit.*, p. 24.

incumprimento dos seus deveres para com o fisco<sup>75</sup>. Como fundamentos da fraca consciência social da danosidade fiscal apontava-se a desproporcionalidade entre os sacrifícios impostos pelo sistema tributário e os benefícios que proporciona; a ineficiência do Estado no cumprimento das suas tarefas; a distância entre o direito penal clássico e a fraude ao fisco; a ausência de vítimas nos crimes fiscais<sup>76</sup>. As dúvidas sobre o grau de anti-juricidade da infração fiscal explicam a já referida controvérsia sobre a natureza jurídica do ilícito fiscal, designadamente quanto a conferir-lhe ou não uma natureza criminosa.

Todavia, este contexto histórico seria alterado com a evolução da teoria do Estado e a reconfiguração da sua agenda social. A necessidade e a legitimidade de uma intervenção penal em sede fiscal, ancorou-se decisivamente no movimento de eticização do direito penal fiscal, que teve na compreensão do estado como um Estado de direito social um impulso definitivo. À agenda do Estado cabia agora, para além da estabilidade económica e da redistribuição de riqueza, o fim de afetar de recursos a bens públicos e semipúblicos, comunitariamente valiosos, mas pouco atrativos ou mesmo inacessíveis à iniciativa privada. A livre realização da personalidade humana, dada a limitada capacidade individual de cada cidadão, convoca assim a atuação do Estado para a prossecução de bens e finalidades socialmente justas, fruto de um acordo comum e com reflexo normativo na Constituição. Uma imposição constitucionalmente legítima não é, por tudo isto, axiologicamente neutra. Um sistema fiscal preocupado apenas com a obtenção de receitas, dominado por um sistema punitivo, baseado numa ideia de intimidação própria de um estado de polícia, está desde há décadas ultrapassado. E com isso, fica também no passado uma conceção soberano-financeira da fiscalidade, em que o poder de cobrar impostos era expressão de um poder discricionário e policial. Em seu lugar, eleva-se, por via daquele movimento, uma conceção sócio-personalista das relações entre o Estado e o cidadão em que a tributação assenta na figura de um contribuinte, pessoa social, comprometida com o bem comum, e, por isso, sujeito e titular do dever contributivo perante a sociedade. O imposto tem um fundamento ético ligado à ideia de coletividade e de prossecução do bem comum. Nas centenárias palavras de Ferreira Borges,

<sup>75</sup> Fundamenta-se nesta ideia a tendência por parte de alguma doutrina para excluir o direito penal fiscal do direito comum, especializando-o não só em termos de teoria geral do crime (menos exigente relativamente a algumas categorias como a tipicidade e a culpa), mas sobremaneira no quadro da punição, ao privilegiar-se a pena de multa e recusando a pena de prisão.

<sup>76</sup> Sobre a relação entre o imposto e a ética *vide* Germano Marques da Silva, "Imposto, ética e crime", *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*, vol. II, Coimbra: Almedina, 2000, p. 65 e ss.

“como o governo deriva a necessidade da sua existência do bem geral dos sócios, é de justiça, que todos os sócios contribuão para a sua manutenção”<sup>77</sup>. A imposição de contribuir, enquanto restrição da liberdade individual, só ganha sentido por ter em vista fortalecer uma liberdade por todos partilhada.

Esta imposição de contribuir, eticamente fundada no contributo para o bem comum – que suporta a imposição e até mesmo a legitimidade da intervenção penal nos casos mais ofensivos – dificilmente se compatibiliza com uma tributação eticamente fundada dos ganhos do crime.

Com frequência se invoca, também aqui, um argumento de autonomia dos subsistemas (sociais e jurídicos), construídos sobre categorias e linguagens próprias como forma de superar esta antinomia ética. Nas palavras de José Freitas Rocha, em resposta à crítica da incongruência assente no princípio da unidade da ordem jurídica ou da moralidade do Estado de Direito, “o mesmo facto é encarado pelo Sistema Fiscal de forma diversa daquela com que é encarado pelos outros sistemas, sem que tal resulte necessariamente numa antinomia (...) *O sistema fiscal tem os seus fins, meios e princípios próprios, autónomo dos outros e materializado num também autónomo ramo de Direito: o Direito Fiscal.*”<sup>78</sup>

A autonomia dos subsistemas constitui, como se vê, um argumento ambivalente, válido para ambos os sistemas, fiscal e penal. Um argumento de base semelhante – convocando agora a autonomia axiológica e teleológica dos sistemas fiscal e penal e construído a partir de uma global compreensão da legitimidade da intervenção penal – permitirá, com facilidade, demonstrar, como anteriormente se referiu, não corresponder aos fins prosseguidos pelo sistema penal uma proteção de “receitas fiscais” originadas em factos criminosos. Na verdade, a reação é mais robusta do que a mera imposição. Com efeito, conceber que tais factos constituem a base de receitas fiscais que integram o património fiscal do estado enquanto bem jurídico protegido pelo crime de fraude fiscal, é paradoxal e incompatível com o movimento de eticização do direito penal fiscal, com a ideia de bem jurídico e com a resposta criminal, concretizada em figuras e mecanismos voltados para anular os lucros do crime.

Mas também o argumento da neutralidade fiscal do Estado, por oposição a uma ideia de moralidade do Estado, parece claudicar, ainda no plano normativo, agora extrapenal, quando confrontada com os princípios estruturantes do Estado de Direito, designadamente com o princípio da proteção da confiança.

<sup>77</sup> *Princípios de Syntelologia*, Londres: impresso por Bingham, 1831, p. 3.

<sup>78</sup> Cf. Joaquim Manuel Freitas Rocha, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva...”, cit., p. 44 (íntimo nosso).

Concebendo-se o relacionamento entre o Estado e os indivíduos como relação entre pessoas jurídicas igualmente sujeitas ao Direito (e não como súbitos) e à observância da lei, o Estado de Direito não pode deixar de sentir comprometido (mesmo na veste fiscal) com a "pauta material de valores". O Estado é uma pessoa (jurídica) de bem, também ele sujeito, enquanto pessoa de bem, aos valores constitucionais, isto é, à normatividade e estabilidade do ordenamento jurídico. Impedido como tal de aumentar o seu património fiscal à custa de factos que contrariam esse mesmo ordenamento jurídico, com a gravidade capaz de suportar a sua criminalização.

Por fim, e apenas em jeito de nota de pé de página, um breve e último comentário à defesa a imposição dos rendimentos de origem criminosa à luz do princípio da neutralidade axiológica do direito fiscal. Mesmo a uma análise despida de qualquer consideração ética, um facto tributário há de ser revelador de uma aptidão para pagar. Neste sentido, os factos para que possam ser qualificados como tributários "deverão ser reveladores de capacidade contributiva". O que, atendendo aos institutos penais, processuais penais e de natureza extrapenal – como o confisco, a perda e a perda alargada das vantagens e produtos obtidos com a prática de um crime – sempre seria de questionar. É assim mesmo à luz de um direito fiscal neutral, imune a qualquer carga axiológica.

#### IV. Conclusão

Como nos recorda Costa Andrade, não é função do direito penal ou do processo penal isentar o contribuinte dos seus deveres tributários. Antes é função do direito penal proteger bens jurídicos.

Por ser assim, procurou-se desenvolver, neste estudo, a ideia de que o resultado de um crime – ainda que materializado na forma de rendimento ou ganho – não cabe na ideia de bem (valor), e muito menos se compatibiliza com a ideia de bem jurídico-penal.

De uma perspetiva que encontre no património fiscal do Estado o bem jurídico protegido nos crimes fiscais, é teleologicamente incompatível aceitar que o ganho do crime possa configurar-se, em parte – na parte devida a título de imposto –, como património estadual, suscetível de contribuir para o bem comum. De outro modo, a consequência lógica, desprovida de qualquer consideração axiológica e paradoxalmente impressiva, é a de que o Estado deve estimular a riqueza proveniente do crime para aumentar as suas receitas fiscais e, dessa forma, contribuir para o bem comum. O ganho do crime é por definição um mal e nunca um bem; muito menos um bem jurídico-penal merecedor de proteção penal.

Em suma, os ganhos obtidos com o crime não são um bem que o Estado deva proteger, mas um mal que o Estado deve evitar. O instrumento mais poderoso que o ordenamento jurídico dispõe para reagir contra a ofensa a bens jurídicos (socialmente valiosos) é o direito penal, qualificando aquele comportamento como criminoso e convocando as sanções jurídicas mais pesadas. É justamente por os interesses do agente não se poderem sobrepor aos valores comunitários, cumprindo-se a célebre e reiterada enunciação de que o “crime não compensa”, que o sistema penal desenvolveu, em coerência, soluções, mecanismos e regimes jurídicos próprios, que complementam a pena, visando a perda das vantagens obtidas com o crime (com efeitos muito mais abrangentes do que a mera tributação desses rendimentos). Esses expedientes jurídicos encontram, também eles, o seu fundamento legitimador na ideia de que o crime, compensador para o agente mas expressão de um ataque a interesses juridicamente valiosos, deve ser contrariado e esvaziado quanto à possível gratificação que lhe seja inerente, reafirmando-se, também por aqui, contrafactualmente, o valor social (o bem jurídico) ofendido pela conduta criminosa. Reconhecer, de modo artificial, através do direito fiscal, a renda do crime como, pelo menos parcialmente, substrato de um bem jurídico (as receitas fiscais), com dignidade para ser penalmente protegido, é contrariar o fim e a função do direito penal.

Ao facto criminoso cabe uma pena; não um imposto. Desconsiderar a origem criminosa dos rendimentos, por via da sua tributação, serve apenas para dar aparência e justificação à imposição fiscal, criando-se um contexto adequado a ignorar o desvalor substancial da conduta criminosa, agora tornado invisível por efeito de um manto da neutralidade fiscal. E com isto o juízo fiscal sobrepuja-se e elimina o juízo criminal, suprimindo-se a necessária autonomia valorativa do direito penal. Se a opção legislativa de tributar é valorativamente neutra, a opção legislativa de criminalizar não o é.